

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza a tvorba vnitropodnikových směrnic ve společnosti s ručením omezeným
Analysis and Creation of Internal Guidelines in the Limited Liability Company

Student:	Renáta Alešová
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2015

Zadání bakalářské práce

Student:

Renáta Alešová

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Analýza a tvorba vnitropodnikových směrnic ve společnosti s ručením omezeným
Analysis and Creation of Internal Guidelines in the Limited Liability Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika vnitropodnikových směrnic
 3. Charakteristika obchodní společnosti CLIMART spol. s r. o.
 4. Analýza a tvorba vnitropodnikových směrnic v obchodní společnosti CLIMART spol. s r. o.
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 440 s. ISBN 978-80-7263-824-6.
SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, mimo přílohy č. 1 a 2, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 7. 5. 2015

A handwritten signature in black ink, reading "Renáta Alešová". The script is cursive and elegant, with the first letters of the first and last names being capitalized and prominent.

Renáta Alešová

OBSAH

1. Úvod.....	5
2. Charakteristika vnitropodnikových směrníc	7
2.1 Prameny, náležitosti a význam vnitropodnikových směrníc.....	7
2.2 Vnitropodnikové směrnice - povinné a ostatní	9
2.2.1 Účetní doklady	10
2.2.2 Podpisové vzory	13
2.2.3 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh.....	14
2.2.4 Dlouhodobý majetek a způsob jeho odpisování, odpisový plán	16
2.2.5 Zásoby	27
2.2.6 Inventarizace	28
2.2.7 Kursové rozdíly, cizí měny	29
2.2.8 Časové rozlišení nákladů a výnosů	29
3. Charakteristika obchodní společnosti CLIMART, spol. s r. o.....	31
3.1 Obecné informace	31
3.2 Sídlo a provozovna.....	33
3.3 Propagace a certifikáty	35
3.4 Přihláška k registraci právnických osob, zdaňovací období, účetnictví.....	37
4. Analýza a tvorba vnitropodnikových směrníc v obchodní společnosti CLIMART, spol. s r. o.	38
4.1 Úprava, aktualizace a tvorba vnitropodnikových směrníc	39
4.2 Směrnice č. 19 – Oceňování majetku a závazků	43
4.3 Směrnice č. 20 – Stanovení zásad pro tvorbu a použití opravných položek.....	46
4.4 Směrnice č. 21 – Stanovení zásad pro časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky	51
4.5 Směrnice č. 22 – Pracovní cesty, cestovní výdaje.....	55
4.6 Směrnice č. 23 – Harmonogram účetní uzávěrky a závěrky	59
4.7 Směrnice č. 24 – Úschova účetních záznamů, archivace dokladů	65

5. Závěr.....	68
Seznam použité literatury	70
Seznam zkratek	73

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

1. Úvod

Problematickou vnitropodnikových směrnic by se měly zabývat jak účetní jednotky, které vedou podvojný účetnictví, tak i podnikatelé vedoucí evidenci příjmů a výdajů, majetku a dluhů, na základě principů daňové evidence, neboť vnitropodnikové směrnice neupravují pouze účetní metody a postupy, ale slouží také jako návod ke správnému pochopení určitých činností a postupů, vymezují zodpovědnosti, oprávnění a povinnosti zaměstnanců, dále také slouží k lepší průhlednosti účetnictví daného subjektu a v neposlední řadě také k přehlednosti a s tím související umožnění snadnější kontroly účetnictví při externích kontrolách např. při auditu.

Cílem této bakalářské práce je vysvětlit význam a podstatu tvorby vnitropodnikových směrnic, charakterizovat a vymezit nejvýznamnější směrnice, které jsou využívány českými účetními jednotkami a podnikateli, následně pak charakterizovat společnost CLIMART, spol. s r. o. a analyzovat vnitropodnikové směrnice, které jsou v této účetní jednotce využívány. Na základě výsledků analýzy budou provedeny potřebné aktualizace současných směrnic či tvorba nových směrnic, které doposud nebyly v účetní jednotce sestaveny.

První kapitola této práce bude věnována teorii vnitropodnikových účetních směrnic, tedy definici pojmu „vnitropodnikové směrnice“, struktuře směrnic, rozboru problematiky povinných či nepovinných směrnic a pramenům, ze kterých vyplývá potřeba, respektive povinnost, utvoření vnitropodnikových směrnic. Následně budou popsány nejvyužívanější směrnice, které se vztahují de facto na každý podnikatelský subjekt. Jedná se například o směrnice upravující vedení podvojného účetnictví či daňové evidence, úpravu náležitostí a podstatu účetních dokladů, sestavení účtového rozvrhu na základě směrné účtové osnovy pro podnikatele, problematika zásob a s tím související inventarizace.

V následující kapitole bude navázáno na vybranou účetní jednotku, a to společnost CLIMART, spol. s r. o., kdy nejprve bude popsána společnost z obecného pohledu, zejména z pohledu jejího předmětu podnikání, sídla, vzniku společnosti a jejích zakladatelů spolu s významnými zaměstnanci, následně pak z pohledu dosavadních úspěchů a taktéž získaných certifikátů a propagování společnosti na trhu.

V další části práce budou vyjmenovány a následně rozebrány současné směrnice, které společnost využívá respektive směrnic, které byly k datu poslední aktualizace vydány. Rovněž bude rozebrána struktura současných směrnic, jejich poslední datum aktualizace a následovně pak úvaha a případná aktualizace či návrh nových směrnic, nebo naopak zrušení některé ze současných směrnic, a to v případě zjištění, že směrnice jsou na základě

případných změn v oblasti podnikatelské činnosti nebo na základě legislativních úprav, již nepotřebné.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody popisu, analýzy a komparace tak, aby bylo docíleno co nejefektivnějších výsledků při porovnání, úpravě a tvorbě vnitropodnikových směrnic pro společnost CLIMART, spol. s r. o.

2. Charakteristika vnitropodnikových směrnic

V této části, kromě obecné charakteristiky vnitropodnikových směrnic, bude uvedeno, z jakých zdrojů vyplývá povinnost vytváření směrnic, jejich nezbytné náležitosti, význam a následně popis nejpoužívanějších směrnic.

2.1 Prameny, náležitosti a význam vnitropodnikových směrnic

Tato podkapitola bude věnována pramenům, z nichž ať už přímo či nepřímo vyplývá povinnost vytváření vnitropodnikových směrnic.

Prameny vnitropodnikových účetních směrnic

Na vnitropodnikové směrnice má vliv celá škála předpisů, avšak ty nejdůležitější jsou ty, které jsou základem celého podvojného účetnictví, tedy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro podnikatele č. 001 - 023,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Dalšími předpisy, které je nezbytné znát jak pro samotné podvojně účetnictví, tak i pro správné sestavení a praktikování účetních směrnic jsou:

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 21/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů.

Na závěr této podkapitoly nesmíme zapomenout na tyto prameny:

- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

Z výše uvedených předpisů ukládá účetním jednotkám zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví) přímo nebo nepřímo povinnost vydat

vnitropodnikovou směrnicí pouze v několika případech, kterým bude věnována podkapitola 2.2.

Náležitosti vnitropodnikových směrnic

Struktura a náležitosti vnitropodnikových směrnic nejsou závazně upraveny v žádném ze současných pramenů upravujících podvojně účetnictví a daňovou evidenci, což znamená, že každý podnikatel či účetní jednotka si mohou formální i věcnou stránku směrnic uspořádat dle vlastního uvážení. Z toho vyplývá, že za vnitropodnikovou směrnicí lze považovat i jinak pojmenované dokumenty, jako například:

- metodické směrnice,
- organizační směrnice,
- vnitropodnikové směrnice,
- oběžníky,
- dopisy,
- rozhodnutí,
- nařízení,
- příkazy.

V každé účetní jednotce se mohou vyskytovat účetní směrnice v různé podobě a dokonce každá směrnice může být vydána jako jiný typ, čili není pro účetní jednotku závazné, aby si zvolila pouze jeden druh, pod kterým budou směrnice vydávány. Pro všechny možné typy směrnic není rozhodující přesná forma, ale jejich obsah. Existují ale určité náležitosti, kterými by každá směrnice měla být opatřena, a to:

- název účetní jednotky,
- název dokumentu (směrnice),
- datum vydání a doba platnosti,
- kdo směrnicí vydal, kontroloval a schválil,
- rozdělovník.

V rozdělovníku je uvedeno, pro koho, respektive pro které zaměstnance, je daná směrnice závazná, neboť nedodržení pravidel či postupů daných vnitropodnikovou směrnicí může být například chápán jako porušení pracovní kázně.

Rovněž je vhodné směrnici rozložit na dvě části - část obecná a část zabývající se konkrétním postupem. V obecné části se uvádí předpisy, na jejichž základě je směrnice koncipována, a to nejlépe i s citací příslušných předpisů, aby si každý, kdo s danou směrnicí bude pracovat, mohl v předpisech konkrétně podle příslušných paragrafů a odstavců najít požadované informace, na jejichž základě byla směrnice utvářena.

Na závěr podkapitoly nesmíme zapomenout uvést význam směrnic, neboť právě ten je smyslem celé této problematiky.

Význam vnitropodnikových směrnic

Kovalíková tvrdí, že *„Hlavním smyslem vnitropodnikových směrnic je zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečnosti a zachycování hospodářských operací v různých vnitropodnikových útvarech, a to ve stejném čase.* (2010, s. 6) Jinými slovy se dá říct, že vnitropodnikové směrnice slouží jako nástroj pro vnitřní řízení účetní jednotky.

Svůj velký význam mají vnitropodnikové směrnice rovněž při již zmiňované kontrole účetnictví prováděné pracovníky finančního úřadu. U účetních jednotky, které mají kvalitně zpracované vnitropodnikové směrnice, je kontrola mnohem rychlejší a pro kontrolující osobu jsou dobře vypracované směrnice jakýmsi poradcem a průvodcem při otázkách na postupy a operace prováděné pověřenými osobami v účetní jednotce.

2.2 Vnitropodnikové směrnice - povinné a ostatní

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám v § 8 povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazným způsobem, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Dále je zde zmíněno, že účetnictví je správné tehdy, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním předpisům, ani neobchází jejich účel.

Z legislativní úpravy vyplývá, že za povinné směrnice lze považovat:

- systém zpracování účetnictví,
- účtový rozvrh,
- podpisové záznamy, podpisové vzory,
- odpisový plán dlouhodobého majetku,
- kursové rozdíly, cizí měny,
- deriváty,
- zásoby,
- rozpuštění nákladů, popřípadě oceňovacích odchylek,

- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- konsolidační pravidla.

Ačkoli jsou výše jmenované směrnice označovány jako povinné, neznamená to pro účetní jednotky to, že je musí vypracovat všechny. Každá účetní jednotka vypracuje jen ty vnitropodnikové směrnice, které souvisí s jejím předmětem podnikání, čili čím širší zaměření jednotka má, tím větší počet směrnic bude vytvářet. Lze také některé směrnice, které řeší stejnou problematiku, vydat jako jednu. Například stanovení druhů zásob účtovaných při pořízení přímo do spotřeby lze zařadit ke směrnici „Zásoby, oceňování, evidence a účtování“ [2].

V současné době existují pro sestavení vnitropodnikových směrnic vzory, ze kterých mohou účetní jednotky při tvorbě směrnic vycházet, avšak neznamená to, že ve vzoru postačí jen změnit údaje o firmě, datum vydání, dobu platnosti a podpis vydavatele směrnice - je nutno upravit směrnici takzvaně na míru konkrétní účetní jednotky.

Před podrobným popisem nejzákladnějších vnitropodnikových směrnic by bylo vhodné zmínit, že správně vydané směrnice by neměly být pouhým citováním ustanovení ze zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky či českých účetních standardů, neboť takto vydané směrnice neumožňují jednotný metodický postup při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitropodnikových útvech, což je vlastně smyslem toho, proč se směrnice vytvářejí a jakou mají plnit funkci v dané účetní jednotce.

Den vydání vnitropodnikové směrnice není zároveň poslední den, do kterého budou ve směrnici prováděny změny. Jelikož dochází k změnám legislativy a pokavád' se změna týká vnitropodnikových účetních směrnic, musí se tyto změny projevit i v konkrétních směrnících jednotlivých účetních jednotek. K dalším změnám či aktualizacím v směrnících dochází v situaci, kdy dojde k interním změnám v účetnictví dané jednotky. [2]

2.2.1 Účetní doklady

Podle § 6 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví - účetní zápisy, účetními doklady, na jejichž základě pak tyto skutečnosti musí zaznamenat v účetních knihách, což znamená, že bez účetních dokladů, které zachycují každý konkrétní účetní případ, nelze účtovat. Pokud by byl účetní případ zaúčtován bez účetního dokladu, byla by tím porušena jedna z hlavních zásad účetnictví - skutečné zaznamenávání účetních případů, protože bez účetního dokladu lze tuto skutečnost chápat, jakoby k ní nedošlo.

Dále podle § 28 zákone č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v úplném znění, se doklady z hlediska výše daně dělí na běžné daňové doklady a na zjednodušené daňové doklady.

Běžný daňový doklad musí obsahovat především obchodní firmu, nebo jméno a příjmení, sídlo nebo místo podnikání plátce i osoby, pro kterou se uskutečňuje plnění, dále pak daňové identifikační číslo plátce, evidenční číslo daňového dokladu, datum vystavení daňového dokladu, uskutečnění plnění nebo datum přijetí platby, rozsah a předmět plnění, dále pak základ daně, sazbu a výši daně a následně také celkovou částku. Dále musí být uvedeno, jestli se jedná o plnění osvobozené od daně s příslušným odkazem na zákon.

Zjednodušený daňový doklad lze vystavit jen za taková zdanitelná plnění, u kterých celková výše daně nepřesahuje částku 10.000 Kč. Od roku 2013 jej lze vystavit na jakoukoli formu platby, čili i bezhotovostní. Zjednodušený daňový doklad nelze vystavit na prodej zboží, které podléhá spotřební dani a dále také na zasílané zboží do jiného členského státu EU. Povinné náležitosti zjednodušeného daňového dokladu jsou zejména: obchodní firma či jméno a příjmení a sídlo či místo podnikání, daňové identifikační číslo, evidenční číslo dokladu, rozsah a předmět plnění, datum vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění nebo datum přijetí platby – tyto výše uvedené údaje musí být známy o výstavci, nikoliv o příjemci, cena celkem včetně daně z přidané hodnoty a výše sazby daně a následně informace, jestli se jedná či nejedná o plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty podle § 46 a § 47 zákona o dani z přidané hodnoty.

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství (včetně měny),
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s datem vyhotovení účetního dokladu,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Účetní doklady musí být vyhotoveny trvanlivým způsobem, což znamená, že v případech, kdy jsou doklady vyhotoveny na termopapírech, kdy jejich čitelnost respektive životnost mnohdy není delší než jeden měsíc, je účetní jednotka povinna tyto doklady udržet v trvanlivém stavu jiným způsobem, a to například okopírováním těchto dokladů na papír a přilepením původního dokladu k nově utvořenému.

Samotný oběh účetních dokladů je nutné naplánovat tak, aby byl celý cyklus proveden v co nejkratší možné době, čili aby se u žádného kroku zbytečně neotálelo. Oběh účetních dokladů zahrnuje tyto kroky:

- třídění,
- zaevidování,
- odsouhlasení existence operace,
- číslování,
- přezkoušení správnosti,
- určení předkontace,
- zaúčtování,
- úschova účetních dokladů,
- skartace.

Archivace účetních dokladů je upravena v zákoně o účetnictví v § 31 a § 32, dále pak v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Doklady se zákonnou dobou archivace minimálně 5 let:

- účtový rozvrh,
- účetní doklady,
- účetní knihy,
- inventární soupisy,
- odpisové plány,
- přehledy,
- účetní doklady, kterými se prokazuje forma vedení účetnictví.

Doklady se zákonnou dobou archivace minimálně 10 let:

- účetní závěrky,
- výroční zprávy,
- daňové doklady sloužící k stanovení výše daně z přidané hodnoty.

2.2.2 Podpisové vzory

Cílem této směrnice je vymezit pravomoci a kompetence osob, které jsou za společnost oprávněny jednat jejím jménem, nebo jsou oprávněny disponovat s bankovními účty a dále pak osob odpovědných za účetní případy a jejich zaúčtování a za náležitosti na účetních a daňových dokladech. Nesmíme zapomenout také na osoby, které svým podpisem stvrzují svou odpovědnost za vydání vnitropodnikových směrnic. V současné době, kdy se výpočetní technika hojně využívá i v účetnictví, a to hlavně využívání ekonomických a účetních softwaru, je nezbytně nutné, aby účetní jednotka zabezpečila data vkládána do účetních programů hesly. V případě, že do softwaru vkládá data více osob, je velmi vhodné, aby každá takto oprávněná osoba měla své přístupové údaje, pod kterými je oprávněna provádět změny v datech vložených do softwaru. Rovněž je vhodné, aby každé osobě s přístupovým heslem do účetního softwaru s možností manipulovat s daty, bylo zakázáno poskytovat své přihlašovací údaje jiným osobám, avšak je nutné, aby hesla takto oprávněných zaměstnanců byly pro případ nutného přístupu pod jejich údaji v případě nepřítomnosti uloženy v zalepených a zapečetěných obálkách, a to pro každého pracovníka s přístupem do softwaru individuálně. Tyto obálky musí být bezpečně uschovány, například v trezoru. O narušení obálky je nutné učinit záznam a informovat o této skutečnosti pracovník, který by si následně měl změnit své heslo a nově jej uložit do zalepené a zapečetěné obálky na bezpečné místo. [4]

Výše uvedené pravomoci a kompetence se podrobněji specifikují v odpovědnostním řádu, kde jsou kromě již uvedených kompetencí, vymezeny odpovědnosti zaměstnanců za jejich jednání. Příslušný zaměstnanec takto vyhotovený odpovědnostní řád stvrdí svým podpisem, který slouží zároveň jako důkazní prostředek toho, že byl zaměstnanec se svými pravomocemi a odpovědnostmi seznámen, rozumí jim a souhlasí s nimi.

Jednání a podepisování za společnost

Za společnost mohou jednat zejména tyto osoby:

- statutární orgán na základě smlouvy o výkonu funkce, která je upravena v zákoně č. 89/2012 Sb., NOZ a to v § 59 a § 60,
- zástupce na základě plné moci neboli zmocnění,
- udělením prokury, a to podle zákona č. 89/2012 Sb., NOZ v § 450 až § 456.

Účetní jednotka si dále může stanovit osoby, které budou oprávněny za společnost podepisovat smlouvy a to podle zákona č. 89/2012 Sb., NOZ v návaznosti na § 166 a § 430. V návrhu společnosti, kde je mimo jiné uvedeno za jaké právní úkony a do jaké částky bude daná osoba mít pravomoci jednat jménem firmy, uvede oprávněná osoba svůj podpisový vzor, který k těmto úkonům bude používat a zároveň tak stvrdí skutečnosti uvedené v této listině.

2.2.3 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Úprava této směrnice je ustanovena zákonem o účetnictví a dále vyhláškou č. 500/2002 Sb., a dále českými účetními standardy. Podle § 14 zákona o účetnictví určuje směrná účtová osnova uspořádání a označení účtových tříd, účtových skupin a syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Na základě směrné účtové osnovy, kterou pro daný rok vydá Ministerstvo financí, jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, ve které uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce. Směrné účtové osnovy se liší podle toho, pro jakou skupinu účetních jednotek jsou určeny. Rozlišujeme účetní osnovy pro:

- podnikatelé,
- banky a finanční instituty,
- organizační složky státu a příspěvkové organizace,
- nestátní nevýdělečné organizace,
- politické strany a hnutí,
- pojišťovny a zdravotní pojišťovny.

Účtový rozvrh jsou účetní jednotky povinny sestavit pro každé účetní období, avšak během účetního období je možno účtový rozvrh doplňovat o další účty, nebo analytické účty, nicméně v žádném případě nesmí účetní jednotka během účetního období rušit účty, na kterých již během daného období bylo účtováno, byť jen jedinou položkou. Pokud nedojde k prvnímu dni účetního období ke změně účtového rozvrhu platného v předcházejícím období, postupuje účetní jednotka podle tohoto rozvrhu i v následujícím účetním období. Konečný účtový rozvrh se na konci období zakládá k účetním sestavám.

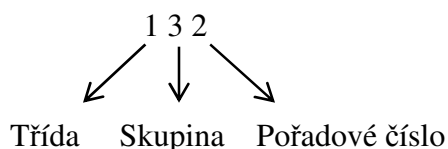
Návrh účetního rozvrhu podává hlavní účetní k posouzení řediteli finančního odboru, daňovému poradci a také auditorské firmě, podléhá-li účetní jednotka povinnosti auditu. Účetní rozvrh se stává platným pro účetní jednotku v případě, dojde-li k jeho schválení výše uvedenými osobami.

Pro správné zachycení účetních operací se účty dělí na:

- **rozvahové** - pomocí těchto účtů se sledují stavy pohyby aktiv a pasiv,
- **výsledkové** - zde se sledují náklady a výnosy účetní jednotky,
- **závěrkové** - slouží k otevírání a uzavírání účtu rozvahových a výsledkových,
- **podrozvahové** - na těchto účtech se sledují důležité skutečnosti jak pro účetní jednotku, tak i pro třetí osoby.

Na výše uvedených účtech zachycuje účetní jednotka operace na syntetických účtech, které se dále mohou členit na analytické, o kterých bude podrobnější zmínka níže.

Účtový rozvrh se obvykle skládá z třímístných čísel, kde první číslo představuje třídu, druhé číslo skupinu a třetí pak pořadové číslo.



Obr. 2.1 Schéma skladby účtu – vlastní zpracování

Při potřebě podrobnějšího členění, zejména pak u nákladových účtů, jako je 501 - *Nákup materiálu* či 518 - *Ostatní služby* se obvykle uvádějí další čísla za pomyslnou desetinnou čárkou, například 501.100. Tomuto členění se říká analytické a slouží zejména k lepší orientaci a přehlednosti na účtech. Počet míst za desetinnou čárkou není omezený.

Louša ve své publikaci uvádí, že „*Součástí systému analytických účtů je též systém dalšího číslování vnitropodnikových útvarů, zakázek a dalších třídících symbolů. Tyto třídící znaky - obvykle čísla, popřípadě písemné či jiné symboly, mohou být též pojaty do systému účtového rozvrhu, protože slouží k identifikaci místa, na které mají být zaznamenány ekonomické informace v účetním systému.*“ (2008, s. 25)

Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mohou vytvářet analytické účty již ke skupinovým účtům, což znamená, že ve skupině čísel vynecháme pořadové číslo. [4] Tato možnost - sestavit účetní rozvrh pouze ze dvou čísel (třídy a skupiny), je upraven v § 13a zákona o účetnictví.

Analytické účty mohou být uspořádány nahodile, záleží pouze na účetní jednotce, jestli zachová matematickou řadu v číslování analytických účtu, nebo zvolí jiný princip v číslování.

Pro sestavování účtového rozvrhu bývá v účetní jednotce stanovena odpovědná osoba, ve většině případů je to hlavní účetní, která je odpovědná za sestavení účtového rozvrhu, jeho následné udržování v aktuálním stavu a po uplynutí daného období také za jeho archivaci.

Vzor účtového rozvrhu pro rok 2014 je k nahlédnutí v Příloze č. 2.

2.2.4 Dlouhodobý majetek a způsob jeho odpisování, odpisový plán

Dlouhodobý majetek se dělí do tří základních skupin, a to na:

a) Dlouhodobý hmotný majetek

Tento typ dlouhodobého majetku lze dále rozdělit na odepisovaný, do kterého patří:

- Stavby (účet 021),
- Samostatné hmotné movité věci a soubory movitých věcí (účet 022),
- Pěstitelské celky travnatých porostů (účet 025),
- Dospělá zvířata a jejich skupiny (účet 026),
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek (účet 029).

Druhou skupinou je dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný, kde řadíme:

- Pozemky (účet 031),
- Umělecká díla a sbírky (účet 032).

Dlouhodobým hmotným majetkem se z daňového hlediska rozumí majetek, jehož oceňovací cena je vyšší než 40.000 Kč a zároveň je doba použitelnosti delší než 1 rok. Při účtování o samotném pořízení takového majetku se nejprve účtuje na účtu 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, kde se mimo pořizovací cenu majetku účtuje i o vedlejších pořizovacích nákladech. Na výše zmiňované účty jako je např. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek - účet 029, se účtuje až v situaci, kdy je vyhotoven protokol o zařazení majetku do evidence. Účetní jednotka si dále může stanovit pro hmotný majetek, jehož cena je nižší než 40.000 Kč, avšak splňuje podmínku doby použitelnosti delší než jeden rok, tzv. podskupinu dlouhodobého hmotného majetku, který se nazve drobný hmotný majetek. Hraniční cenu, od kdy je majetek chápán jako drobný hmotný, si účetní jednotka upraví ve vnitropodnikové směrnici. Drobný hmotný majetek je evidován v operativní evidenci. Majetek, který svou pořizovací cenou nedosahuje ani hranice drobného hmotného majetku a jeho doba použitelnosti je kratší než 1 rok, zachytí jej účetní jednotka jako zásobu, čili je účtován prostřednictvím účtu 501 - Spotřeba materiálu. Takovýto majetek se neeviduje ani na evidenční kartě, ani v operativní evidenci, ale je zachycen na samostatném analytickém účtu.

b) Dlouhodobý nehmotný majetek

Tímto majetkem je z daňového pohledu majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60.000 Kč a doba používání přesahuje délku 1 roku. O dlouhodobém nehmotném majetku se účtuje zejména na účtech:

- Zřizovací výdaje (účet 011),
- Nehmotný výsledek výzkumu a vývoje (účet 012),
- Software (účet 013),
- Ocenitelná práva (účet 014),
- Goodwill (účet 015),
- Jiný dlouhodobý nehmotný majetek (účet 019).

I dlouhodobý nehmotný majetek se musí evidovat na evidenčních kartách, a to až do doby jeho vyřazení.

c) Dlouhodobý finanční majetek

Jedná se o takový finanční majetek, který má účetní jednotka v plánu držet déle než 1 rok. Mezi dlouhodobý finanční majetek podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., patří zejména:

- Podíly v ovládaných a řízených osobách (účet 061),
- Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (účet 062),
- Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly (účet 063),
- Dluhové cenné papíry držené do splatnosti (účet 065),
- Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv (účet 066),
- Ostatní zápůjčky a úvěry (účet 067),
- Jiný dlouhodobý finanční majetek (účet 069).

Zákon stanovuje, že se dlouhodobý finanční majetek oceňuje na úrovni pořizovací ceny, která kromě samotné ceny zahrnuje i vedlejší pořizovací náklady. Těmi v tomto případě mohou být např. provize makléřů, poplatky burze či poplatky právníkům.

Tento typ majetku se pořizuje buď nákupem (akcií, vkladů nebo podílů) nebo upisováním (akcií či účastí).

Zákon o účetnictví nám v § 28 v odstavci 1 říká, že účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu anebo

s majetkem územních samosprávných celků, není-li dále stanoveno jinak, o něm účtují a odepisují v souladu s účetními metodami. Pozemky a jiný majetek vymezený zvláštními právními předpisy nebo prováděnými právními předpisy se neodepisuje.

V odstavci 6 je dále uvedeno, že účetní jednotky uvedené v odstavci 1 jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Uvedený majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví.

Pro daňovou problematiku je nutno stanovit způsob daňových odpisů a to podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších vydání, podle § 26 až § 33.

Z výše uvedených tří typů dlouhodobého majetku se ať už podle zákona o účetnictví, nebo podle zákona o daních z příjmu odepisují pouze dva a to dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Dlouhodobým majetek je evidován buď jednotlivě na inventárních kartách, nebo si účetní jednotka vede inventární knihu, ve které uvede všechny svůj dlouhodobý majetek. Pro oba dva dokumenty platí, že musí mít tyto náležitosti:

- pořadové číslo majetku,
- inventární číslo majetku,
- název majetku,
- syntetické a analytické účty,
- datum pořízení, datum uvedení majetku do používání, datum vyřazení z používání,
- vstupní cenu, popřípadě zvýšenou vstupní či zůstatkovou cenu o technické zhodnocení, modernizaci nebo rekonstrukci,
- odpisová skupina, doba a způsob odepisování,
- rok odepisování,
- výše ročního daňového odpisu a výše účetních odpisů
- rozdíl daňových a účetních odpisů,
- zůstatková cena,
- umístění či středisko majetku,
- kopie dokladů souvisejících s pořízením, zařazením a vyřazením majetku.

Pro správné vyčíslení odpisů je nezbytné správně ocenit majetek. Oceňování majetků je upraveno v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a to buď pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastní mi náklady.

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, a to včetně všech nákladů, které souvisí s jeho pořízením. Mezi pořizovací náklady patří zejména clo a celní poplatky, přepravné, skladné, poštovné a balné, montáž, zabudování, uvedení do provozu, uvedení do provozu aj.¹ Ceně bez těchto pořizovacích nákladů se říká **cena pořízení**, kterou se oceňují zejména cenné papíry.

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy o něm účetní jednotka účtuje. Touto cenou se oceňuje zejména hmotný a nehmotný majetek nabytý darováním nebo majetek, který je v účetnictví nově zjištěný a doposud nebyl účetně zachycený, hmotný majetek nabytý bezúplatně na základě smlouvy o koupi najaté věci aj.

Vlastními náklady se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu a také nepřímé náklady, které se rovněž vztahují k výrobě majetku.

Odpisový plán

Každá účetní jednotka by si měla ve vnitropodnikové směrnici upravit, jakým způsobem bude sestavovat odpisový plán svého dlouhodobého majetku, jestli výše účetních a daňových odpisů bude rozdílná a hlavně způsob, jakým bude majetek daňově odpisovat.

Mezi daňovými a účetními odpisy je zásadní rozdíl v jejich účinku na daňový základ, kdy daňové odpisy mají vliv na základ daně - snižují jej, účetní odpisy na základ daně vliv nemají, avšak jejich vyčíslení účetní jednotce představuje reálný obraz o opotřebení daného majetku, kdežto daňové odpisy informují pouze o tom, jak rychle se odpisovaný majetek může promítnout do nákladů - počet let daňového odpisování závisí pouze na politickém rozhodnutí vlády. Dalším rozdílem mezi daňovými a účetními odpisy je způsob účtování, kdy daňové odpisy se vypočítají k 31. prosinci a účetní se počítají za každý měsíc používání majetku. Samotné zachycení daňových odpisů na účtech se provede pouze v případě, kdy by účetní jednotka neúčtovala o účetních odpisech, které se do účetnictví promítnou pomocí účtů 551 - *Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku* a dále na příslušný účet oprávek, tzn. ve prospěch účtu skupiny 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku*, nebo ve prospěch skupiny 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. [2]

Odpisový plán se vytváří pro jednotlivý majetek samostatně, to znamená, že pro každý zařazený majetek lze využít jinou metodu odepisování, avšak takto zvolená metoda již nesmí být během doby odepisování změněna. Pro přehlednost je vhodné rozdělit odpisový plán na

¹ Mezi pořizovací náklady nepatří náklady na zaučení pracovníků pro obsluhu příslušného předmětu či zařízení.

části. Nejvhodnější je vymezit část obecnou neboli vymezující, kde budou rozebrány jednotlivé druhy majetku, jejich limity pro zařazení do dlouhodobého hmotného respektive nehmotného majetku a do drobného majetku, dále se zde ÚJ může odkázat na konkrétní směrnice. Druhou částí odpisového plánu by měla být metodická neboli praktická část. Je to ta část, ve které jsou stanoveny jednotlivé výše účetních odpisů podle metodiky stanovené v části první. Při výpočtech odpisů by ÚJ měla dbát na zásady vyplývající z legislativy:

- odpisování nelze zahájit dříve, než je k tomu ÚJ oprávněna,
- odpisovat lze maximálně do výše vstupní ceny,
- zohlednit zvýšení vstupní ceny o provedené technické zhodnocení, které dosáhlo zákonem požadované výše a které bylo uvedeno do provozuschopného stavu,
- stanovit sazby odpisů podle věrného obrazu – zdali bude skutečné opotřebení lépe vystihovat sazba podle doby upotřebitelnosti, nebo sazba ke vztahu k výkonům.

Nutno zmínit, že na základě sestaveného odpisového plánu se majetek odpisuje tzv. účetně. Smyslem účetních odpisů, jak již bylo zmíněno dříve, je vyjádření skutečného opotřebení majetku. [11]

Podrobnější rozbor účetních a následně daňových odpisů lze vyjádřit takto:

a) Účetní odpisy

Úprava těchto odpisů je vymezena v § 56 vyhlášky č. 56 č. 500/2002 Sb., ze které by ÚJ měly vycházet při tvorbě odpisového plánu. Stanovení vhodného způsobu odpisování, který by co nejpřesněji vypovídal o skutečném využívání majetku, lze vyjádřit z:

- **procentního podílu pořizovací ceny** – v tomto případě ÚJ vychází z doby upotřebitelnosti majetku a jeho vztahu k výkonům za určitý čas,

Tab. 2.1 Příklad účetních odpisů procentním podílem

Př. 1

ÚJ si pořídila a zároveň zařadila do obchodního majetku stroj za 1.500.000 Kč. Tento majetek bude využíván po dobu 5 let. Pro účetní odpisování byl sestaven tento odpisový plán:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{počet let využívání}} = \frac{1.500.000}{5} = 300.000 \text{ Kč}^2 \quad (2.1)$$

$$\% \text{ roční odpis} = \frac{300.000 \cdot 100}{1.500.000} = 20 \%$$

Zdroj: Vlastní zpracování

- **dle měřitelného uskutečněného výkonu** v daném období a to ve vztahu k celkovému předpokládanému užitku za celou dobu životnosti majetku. [3]

Tab. 2.2 Příklad účetních odpisů dle měřitelného výkonu

Př. 2

ÚJ si pořídila stroj za 1.500.000 Kč. Plánovaná doba využívání je 5 let. Za celkovou dobu odpisování je možno na stroji vyrobit 60.000 kusů výrobků. V 1. roce bude vyrobeno 10.000 ks, v 2. roce 12.500 ks, ve 3. roce pak 13.500, ve 4. roce užívání se vyrobí 15.000 ks a v 5. roce zbylých 9.000 ks.

$$\text{sazba za ks} = \frac{\text{vstupní cena}}{\sum \text{výkonů v jednotlivých letech}} = \frac{1.500.000}{60.000} = 25 \text{ Kč/ks}^3 \quad (2.2)$$

Zdroj: Vlastní zpracování

Dalšími způsoby, jak lze vyčíslit výši účetních odpisů jsou např. tyto metody:

- **Komponentní odpisování** – tento způsob odpisování ÚJ využívá u majetků, který se skládá z několika částí, avšak tyto části netvoří samotný majetek, tzn. jsou neoddělitelnou součástí majetku jako takového, který by bez svých komponent netvořil použitelný celek. Princip komponentního odpisování tedy spočívá v tom, že jednotlivé komponenty mají rozdílné doby použitelnosti, a proto je vhodné je odpisovat odděleně, aby tak bylo dosaženo poctivého a věrného zobrazení

² Účetní odpisy jsou vypočítány a účtovány jako měsíční tzn. u této ÚJ by se měsíční odpis rovnal 25.000 Kč.

³ Roční odpis se určí jako sazba za ks vynásobená objemem produkce v daném roce

opotřebení majetku. Typickým příkladem, kdy se tento druh odpisování využívá je letecký průmysl, kdy je vhodné rozdělit odpisování letadla bez např. turbíny či motoru a odpisování turbíny nebo motoru samostatně,

- **Zrychlené odpisování** – tento způsob odpisování využívají ÚJ v případech, kdy je pro ně vhodnější v prvních letech odpisování účtovat o vyšších odpisech. Tato situace nastává zejména u majetku, který v prvních letech využívání ztrácí velkou část své hodnoty. Jedná se o majetek, který podléhá rychlému vývoji a modernizaci na trhu např. výpočetní technika. Tento způsob odpisování napomáhá ÚJ k rychlejšímu obnovování ekonomických zdrojů, které následně může využít na koupi novějšího majetku – zabrání tak morálnímu, ale i fyzickému opotřebení. Nejběžnějšími metodami zrychleného účetního odpisování jsou:

- **Metoda DDB (double-declining-balance method)** – jedná se o nepoužívanější z těchto metod. Princip spočívá v dvakrát zrychleném odpisování, tzn. dvakrát zrychlená sazba odpisování. Výše odpisu se vypočítá vždy ze zůstatkové ceny. Tato metoda nemusí být jen dvojnásobkem sazby, lze využít i TDB (triple-declining-balance), nebo dokonce QDB (quatro-declining-balance).

Tab. 2.3 Příklad účetních odpisů metodou DDB

Př. 3

ÚJ si pořídila stroj za 1.500.000 Kč, který bude odepisován po dobu 5 let. Pro 2x zrychlené účetní odpisování byl odpisový plán sestaven takto:

$$\% DDB = \frac{\text{zrychlení}}{\text{počet let využívání}} = \frac{2}{5} = 0,4 \cdot 100 = 40 \% \quad (2.3)$$

odpis v roce X = zůstatková cena x % DDB

Zdroj: Vlastní zpracování

- **Metoda SYD (sum-of-the-years-digits method)** – tato metoda je založena na principu součtu let odpisování. Oproti metody DDB se v jednotlivých letech odpisování mění sazba odpisů, avšak výpočet samotných odpisů je určen každý rok ze stejné částky, a to ze vstupní ceny. [7]

Tab. 2.4 Příklad účetních odpisů metodou SYD

Př. 4

Viz. zadání z Př. 3. Pro účetní odpisy metodou SYD byl sestaven tento odpisový plán:

výpočet sumy let:

$$\sum n_i = \frac{\text{počet let využívání}}{2a} \cdot (1 + \text{počet let využívání}) = \frac{5}{2} \cdot (1 + 5) = 15 \quad (2.4)$$

$$\text{odpis v roce } X = \text{vstupní cena} \cdot \frac{\text{počet let zbývajících do konce odpisování}}{\sum n_i} \quad (2.5)$$

Zdroj: Vlastní zpracování

U zrychlených účetních metod odpisování je nutno brát zřetel na zásadu, že účetně by měl být majetek odepsán do nulové hodnoty. Tato zásada by však u zrychleného účetního odpisování nebyla v posledním roce dodržena, jelikož by souhrn opravěk nebyl roven vstupní ceně, proto k odpisu v posledním roce přičteme zbývající hodnotu, která chybí do výše vstupní ceny majetku.

b) Daňové odpisy

Druhým velkým okruhem v oblasti odpisování majetku jsou daňové odpisy. Jedná se o takové odpisy, které jsou po splnění podmínek daňově uznatelným nákladem, čili snižují základ daně ÚJ.

Z pohledu daňového se odlišně pohlíží na odpisování majetku hmotného a majetku nehmotného, avšak zásady pro správné definování jak hmotného, tak i nehmotného majetku a jeho následné odpisování jsou upraveny v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to následovně:

Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Odpisovou skupinu daného majetku si účetní jednotka stanoví podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů dle § 42, kde je uveden výčet majetků, které spadají do jednotlivých odpisových skupin. Způsob odpisování je rovněž vymezen v zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Lze si na základě vlastního rozhodnutí určit, zda bude majetek odpisován rovnoměrně či zrychleně.

V tabulce Tab. 2.1 jsou uvedeny odpisové skupiny s příklady majetků zařazených v jednotlivých skupinách:

Tab. 2.5 Odpisové skupiny dlouhodobého hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování	Majetek
1	3 roky	Počítače a periferní zařízení, Televizní kamery, Umělé květiny, listoví a ovoce,
2	5 let	Spotřební elektronika, Prodejní automaty, Osobní automobily, Kolotoče, houpačky, střelnice a ostatní,
3	10 let	Konstrukce chmelnice, Klimatizační zařízení, Zásobníky papírů, tácky na odkládání psacích potřeb, stojánky na razítka a podobné vybavení kanceláří nebo psacích stolů, z obecných kovů, jiné než kancelářský nábytek,
4	20 let	Budovy výrobní pro energetiku, Průmyslové komíny chemických podniků, Konstrukce vinic,
5	30 let	Dálnice, silnice, místní a účelové komunikace, Fontány, hydranty, kašny, Nádrže vod podzemní,
6	50 let	Budovy administrativní, Muzea a knihovny, Podzemní obchodní střediska.

Zdroj: Vlastní zpracování dle Přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., *Třídění hmotného majetku do odpisových skupin*

Jak již bylo výše zmíněno, účetní jednotka si zvolí pro daňové odpisy jeden, ze dvou možných způsobu odepisování. Rozdíly mezi rovnoměrným a zrychleným způsobem odpisování jsou následující:

Rovnoměrné (lineární) odpisování - princip tohoto způsobu spočívá v tom, že se se odpisy během let odpisování dostávají do nákladů rovnoměrně. V § 31 zákona o daních z příjmů jsou uvedeny maximální roční sazby pro odpisování hmotného majetku takto:

Tab. 2.6 Roční odpisové sazby hmotného majetku

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 586/1991 Sb., *o daních z příjmů*; § 31 odst. 1 písm. a)

Ze zákona o daních z příjmů dále vyplývá určitá výhoda pro účetní jednotky, které jsou tzv. prvními odpisovateli hmotného movitého majetku.⁴ Touto výhodou je možnost zvýšení odpisu v prvním roce odpisování u odpisových skupin 1 - 3 následovně:

- **Roční odpisová sazba zvýšená o 10 %** - toto zvýšení lze uplatnit pro všechny dlouhodobý hmotný majetek s výjimkou majetku, na který se uplatňuje jiné procento zvýšení prvního odpisu. Jedná se o stroje pro zemědělství a lesnictví⁵ a dále pak o zařízení pro čištění a úpravu vod⁶

Tab. 2.7 Rovnoměrné odpisy - zvýšená sazba o 10 %

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů; § 31 odst. 1 písm. d)

- **Roční odpisová sazba zvýšená o 15 %** - toto zvýhodnění může uplatnit odpisovatel na majetek související s čištěním vod, konkrétně na zařízení pro čištění a úpravu vod⁴ využívaného ve stavbách.

Tab. 2.8 Rovnoměrné odpisy - zvýšená sazba o 15 %

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů; § 31 odst. 1 písm. c)

- **Roční odpisová sazba zvýšená o 20 %** - tuto možnost nejvyššího zvýhodnění odpisu v prvním roce může uplatnit odpisovatel, který podniká převážně v zemědělské a lesní výrobě a pro tuto činnost využívá majetku³ určeného pro zemědělství a lesní výrobu. Za poplatníka, který podniká převážně v zemědělské a lesní výrobě se podle zákona o daních z příjmů považuje ten, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů; přitom u poplatníka, jemuž vznikla daňová povinnost v průběhu zdaňovacího období, je rozhodný poměr skutečně dosažených příjmů.

⁴ Prvním odpisovatelem je poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího odpisovatele byl zbožím. Za prvního odpisovatele se dále považuje poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.

⁵ Zařízení musí být označeno v klasifikaci produkce CZ-CPA a kódem 28.3.

⁶ Zařízení musí být označeno v klasifikaci produkce CZ-CPA a kódem 28.29.12.

Tab. 2.9 Rovnoměrné odpisy - zvýšená sazba o 20 %

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů; § 31 odst. 1 písm. b)

Zrychlené odpisování - při tomto způsobu daňového odpisování majetku jsou v prvních letech odpisy vyšší a s postupem let odpisování se částka snižuje. Tato metoda je vhodná pro účetní jednotky, které v době zařazení majetku do užívání mají vysoké příjmy, čili jejich daňová povinnost je vyšší. Zrychlené daňové odpisy představují jeden z nástrojů, jak si snížit základ daně a tím i výslednou daňovou povinnost. Pro zrychlené odpisování jsou v § 32 ZDP uvedeny tyto koeficienty:

Tab. 2.10 Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	2	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů; § 32 odst. 1

Pro zvýšený odpis v prvním roce odpisování, při splnění daných podmínek, platí stejné procentuální navýšení vstupní ceny, jako u rovnoměrného odpisování.

Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Daňové odpisování nehmotného majetku je vymezeno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 32a. Dle výše uvedených kritérií pro zařazení majetku do skupiny nehmotného majetku se na rozdíl od hmotného majetku, který je daňově odpisován podle let používání - ročně, se nehmotný majetek odpisuje měsíčně takto:

- audiovizuální díla - 9 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje - 18 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek - 36 měsíců.⁷

⁷ Účtujeme zde o takovém majetku, který není vykázán v skupině 01, avšak jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok a překračuje výši ocenění, které si stanovila účetní jednotka. Jedná se například o povolenky na emise skleníkových plynů. [8]

2.2.5 Zásoby

Předpisy, ze kterých vyplývá úprava směrnice zásob, jsou již výše zmiňované tři stěžejní předpisy celého účetnictví, a to zákon o účetnictví, vyhláška 500/2002 Sb. a ČÚS. Z těchto předpisů vyplývá, že zásobami jsou:

- skladový materiál,
 - suroviny,
 - pomocné látky,
 - provozní látky,
 - náhradní díly,
 - obaly a obalový materiál,
 - movité věci s dobou použitelnosti maximálně 1 rok bez ohledu na výši ocenění,
- nedokončená výroba a polotovary,
- výrobky,
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
- skladované zboží,
- poskytnuté zálohy na zásoby.

a) Oceňování

Oceňování zásob se provádí podle § 25 a § 27 zákona o účetnictví a § 49 vyhlášky. Účetní jednotka tedy ocení zásoby pořizovací cenou a náklady, které bezprostředně souvisí s jejich pořízením.⁸

Ocenění zásob materiálu a zboží na skladech se provádí v cenách zjištěných váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. Takto stanovaná cena se musí pomocí aritmetického průměru stanovit minimálně jednou za měsíc.

Do hodnoty ocenění zásob dále vstupuje i spotřeba PHM firemních vozů, kterými byla provedena přeprava zboží tzn. dochází k aktivaci PHM. [2]

b) Evidence

Účetní jednotka vede skladovou evidenci zásob. V dnešní době moderních technologií je i skladová evidence vedena pomocí účetních softwarů. K jednotlivým druhům zásob

⁸ Mezi vedlejší pořizovací náklady souvisejícími s pořízením zboží patří zejména cla, celní poplatky, pojistné a přepravné.

materiálu se vede analytická evidence, aby bylo docíleno co největší přehlednosti. Skladové karty by měly obsahovat zejména údaje o:

- datu pořízení,
- datu naskladnění,
- datu vyskladnění, případně datu převodu na jiný sklad,
- ocenění a množství.

c) Způsob účtování

O zásobách lze účtovat dvěma způsoby, a to buď způsobem A, který je založen na průběžném zaznamenávání pohybu zásob v účtové třídě *I - Zásoby*, nebo způsobem B, který je prováděn periodicky tzn. že do účtové střídy *I - Zásoby* se účtuje až ke konci rozvahového dne. Tento způsob mohou používat ÚJ jen v případě, že jsou schopny během účetního období kdykoli prokázat aktuální stav zásob včetně jejich ocenění podle zákona. [2]

Z teoretické charakteristiky zásob, jejich ocenění a účtování si ÚJ sestaví vnitropodnikovou směrnici, ve které si konkrétně vymezí, jaká materiál bude veden pod příslušnými analytickými účty a rovněž také způsob účtování zásob, který bude používat, protože určení vhodného způsobu účtování bývá v oblasti zásob zásadním rozhodnutím. Dále si v této směrnici ÚJ vymezí, jak bude nakládáno s manky a přebytky.

2.2.6 Inventarizace

Povinnost provádět inventarizaci majetku ukládá zákon o účetnictví v § 8, § 29 a § 30. Inventarizace je prováděna vždy ke dni řádné účetní závěrky a v případech, kdy je nutno sestavit mimořádnou účetní závěrku.

Inventarizace se provádí za celý vlastní i cizí majetek a za veškeré firemní závazky. Výsledky provedené inventarizace je pak ÚJ povinná prokázat po dobu 5 let.

Inventarizace majetku a závazků zahrnuje tyto kroky:

- zjištění skutečného stavu majetku a závazků,
- zjištění a porovnání stavu majetku a závazků se stavy v účetnictví,
- výpočet inventarizačních rozdílů a jejich vypořádání.

Inventarizaci, tedy zjišťování skutečných stavů majetku a závazků, se provádí dvojím způsobem:

- **fyzická inventura** - u hmotného majetku jako jsou DHM, zásoby, ceniny, peněžní hotovost, listinné CP,
- **dokladová inventura** - u závazků a pohledávek a ostatních složek majetku, např. u rezerv, opravných položek či časového rozlišení.

Sotona ve své publikaci uvádí, že „Účel této směrnice slouží jako návod ke správnému a úplnému provedení inventarizace majetku a závazků účetní jednotky. Účetní jednotka inventarizací zjišťuje skutečný stav majetku a závazků a ověřuje, zda zjištěný stav odpovídá stavu majetku v účetnictví.“ (2006, s. 55)

2.2.7 Kursové rozdíly, cizí měny

Pro správné účtování o kursových rozdílech musí ÚJ postupovat podle § 24 odst. 6 a odst. 7 zákona o účetnictví a dále pak podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. V těchto pramenech je dále vymezeno okamžik vzniku účetního případu a okamžik ocenění.

Jelikož česká ÚJ vede účetnictví v české měně, musí majetek a závazky, které jsou vyjádřeny v cizí měně, přepočítat podle devizového kursu vyhlášeného Českou národní bankou na českou korunu, a to k okamžiku ocenění.

Ve vnitropodnikové směrnici si ÚJ stanoví, zda bude k přepočtu kursů používat denní nebo čtvrtletní kurs, nebo jestli bude využívat tzv. pevného kursu. Takovýto kurs se stanoví maximálně na dobu jednoho účetního období. Kurs je pro dané období určen na základě kursu devizového trhu vyhlášeného ČNB k prvnímu dni toho období, pro které bude pevný kurs používán. Pevný kurs může být během účetního období ÚJ změněn ve vnitřním předpise. V případech, kdy ČNB vyhlásí devaluaci nebo revaluaci české koruny, musí být pevný kurs změněn vždy. [6]

2.2.8 Časové rozlišení nákladů a výnosů

O časovém rozlišení ÚJ účtují zejména z toho důvodu, aby splnily jednu ze základních podmínek vedení účetnictví, a tou je zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví čili zaúčtování všech účetních případů do toho účetního období, se kterým časově i věcně souvisejí. Pro správné a hlavně oprávněné zaúčtování účetních případů musí být současně známy tři podmínky, a to:

- věcné vymezení - účel,
- přesná výše - částka,
- konkrétní období, kterého se případ týká.

Pokud není některá z podmínek známa, musejí se takové náklady a výdaje, respektive příjmy a výdaje časově rozlišit, neboť se netýkají daného účetního období. Časově nelze rozdělit všechny účetní případy např. pokuty a penále, manka a škody.

Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci, kdy je zjišťována zejména odůvodněnost vzniku časového rozlišení a výše - částka. Mezi takové účty řadíme účty skupiny 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv*:

- 381 - *Náklady příštích období*
Jsou zde účtovány výdaje běžného období, které se týkají nákladů příštích období,
- 382 - *Komplexní náklady příštích období*
Účtují se zde náklady a výdaje příštích období, které jsou sledovány ve vztahu ke konkrétnímu účelu. Jedná se zejména o náklady a výdaje na záběh nové technologie, nebo náklady a výdaje na výzkum a vývoj,
- 383 - *Výdaje příštích období*
Zde je účtováno o nákladech, které se týkají běžného účetního období, avšak výdaje na ně nebyly dosud uskutečněny,
- 384 - *Výnosy příštích období*
Účtuje se zde o příjmech běžného období, které věcně patří do výnosu příštích období,
- 385 - *Příjmy příštích období*
Jsou zde účtovány výnosy běžného období, avšak příjmy jsou uskutečněny až v dalších obdobích.

Tyto popsané vnitropodnikové směrnice jsou jen několika z mnoha směrnic, které si účetní jednotky tvoří. Každá účetní jednotka si přizpůsobí zaměření směrnic podle druhu podnikání, což se dále projeví v popisu a analýze směrnic společnosti CLIMART, spol. s r. o.

3. Charakteristika obchodní společnosti CLIMART, spol. s r. o.

Třetí kapitola bude věnována vybrané společnosti, kterou je pro tuto bakalářské práci CLIMART, spol. s r. o. Rozebrány budou zejména informace, které jsou dostupné z veřejného rejstříku, čili údaje týkající se předmětu podnikání, vedení společnosti a jejich zaměstnancích, působnosti na trhu, sídle a pobočkách. Tyto základní charakteristiky budou dále doplněny o informace, které CLIMART, spol. s r. o. uvádí na svých oficiálních webových stránkách. Dále bude věnováno několik slov k dosavadním úspěchům společnosti a jejím cílům v dalších letech působení na trhu.

3.1 Obecné informace

Společnost CLIMART spol. s r. o. je účetní jednotkou působící na českém trhu. Tato společnost vznikla zápisem do VR u Krajského soudu v Ostravě dne 13. května 2008. V obchodním rejstříku jsou o této ÚJ dále uvedeny tyto informace:

Tab. 3.1 Obecné informace - CLIMART, spol. s r. o.

Obecné informace	
Obchodní firma	CLIMART, spol. s r. o.
Spisová značka	C 31371
Sídlo	Ostrava - Vítkovice, Ruská 398/43, PSČ 70300
Identifikační číslo	278 45 061
Právní forma	společnost s ručením omezeným

Zdroj: Vlastní zpracování dle

<https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=258416&typ=UPLNY>

Obecné informace uvedené v Tab. 3.1 byly zapsány do VR v den zápisu společnosti čili, 13. května 2008 a jsou beze změny aktuální do dnešního dne. V den zápisu do VR byly jednatelem společností vloženy i další informace, jako je předmět podnikání, jméno jednatele a statutární orgán. U těchto informací došlo k jejich změně či aktualizaci, proto budou uvedeny dále i s daty jednotlivých změn.

Z Tab. 3.2 je dále patrné, že předmět podnikání se od roku zápisu a následného vzniku společnosti dosti změnil. Společnost začínala na českém trhu působit převážně jako velkoobchod a specializovaný maloobchod se smíšeným zbožím s dalším zprostředkováním obchodu a služeb. Mimo tyto činnosti se dále zabývala výrobou strojů a zařízení určených pro všeobecné účely a dále pak vodoinstalátérstvím a topenářstvím. Tyto činnosti vykonává

společnost od samého vzniku až dodnes a s postupem času k nim připojila další činnosti jako je montáž, oprava, rekonstrukce, projektová dokumentace a provádění staveb, změn a odstraňování klimatizačních zařízení a vzduchotechniky.

Tab. 3.2 Předmět podnikání a změny ve veřejném rejstříku

Předmět podnikání	Zapsáno dne	Vymazáno dne
Velkoobchod	13. května 2008	26. ledna 2009
Specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím	13. května 2008	26. ledna 2009
Zprostředkování obchodu a služeb	13. května 2008	26. ledna 2009
Výroba strojů a zařízení pro všeobecné účely	13. května 2008	26. ledna 2009
Vodoinstalatérství, topenářství	13. května 2008	Nevymazáno
Montáž, opravy a rekonstrukce chladících zařízení a tepelných čerpadel	13. května 2008	Nevymazáno
Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 ŽZ	26. ledna 2009	Nevymazáno
Projektová činnost ve výrobě	1. června 2012	Nevymazáno
Provádění staveb, jejich změn a odstraňování	1. června 2012	Nevymazáno

Zdroj: Vlastní zpracování dle

<https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=258416&typ=UPLNY>

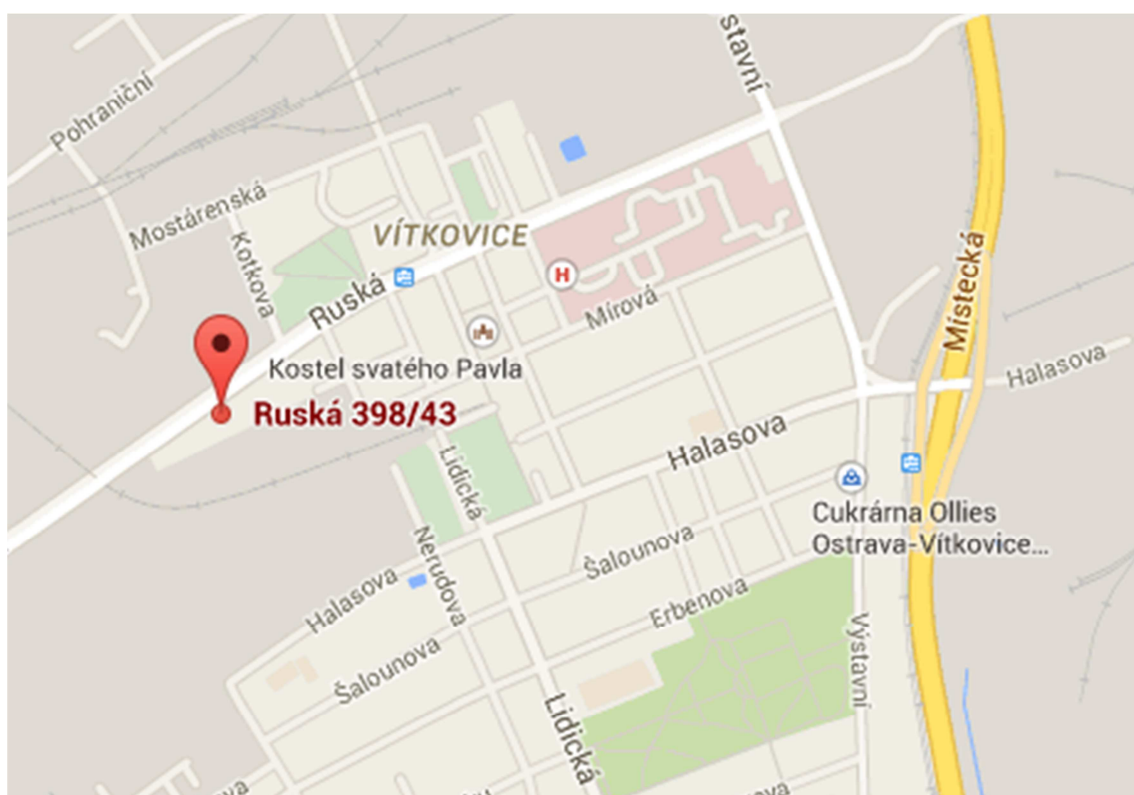
CLIMART, spol. s r. o. je tedy poměrně mladou společností působící na českém trhu, avšak jejich vize a cíle jsou pevně dány a společnost se jich krok po kroku snaží dosáhnout. Tato společnost vznikla odchodem klíčových zaměstnanců - nynější zaměstnanci společnosti CLIMART, spol. s r. o., z renomované rakousko-české firmy po nekorektních zásazích a jednání rakouského majitele. Odchod těchto zaměstnanců dal podnět k vzniku nové společnosti, která si mimo jiné kladla a stále klade za svůj cíl poskytování nadstandardních služeb v oblasti klimatizační techniky.

Jednatel společnosti a zároveň jediným členem statutárního orgánu společnosti je pan Bc. Miroslav Švec, který v těchto funkcích zastupuje CLIMART, spol. s r. o. od jejího vzniku. Jednatel za společnost jedná a vystupuje ve všech věcech samostatně. Vklad společníka, kterým je rovněž pan Bc. Miroslav Švec, byl do společnosti vložen v den zápisu

do VR ve výši 200.000 Kč. Tato částka je rovněž částkou, tvořící základní kapitál společnosti. Výše vkladu respektive základního kapitálu byla od roku 2008 až do 13. srpna 2014 nezměněna, avšak v tento den byl vklad panem Švecem navýšen na částku 1.000.000 Kč - splacen opět v plné výši. Dne 13. srpna 2014 byla ve VR zveřejněna ještě jedna důležitá skutečnost, a sice že: „Obchodní korporace se podřídila zákonu jako celku postupem podle § 777 odst. 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.“ [9]

3.2 Sídlo a provozovna

Sídlem společnosti zapsaným ve VR je již zmiňovaná ostravská pobočka, a to na adrese: **Ruská 43; Ostrava-Vítkovice 703 00.**

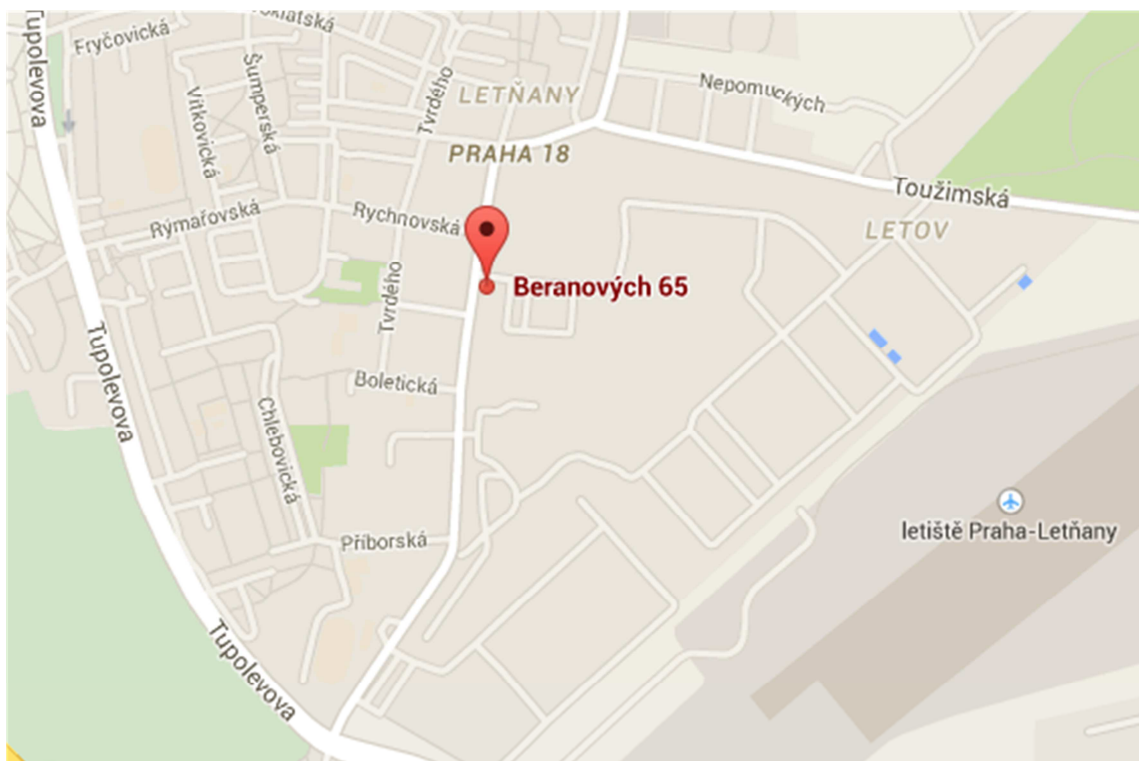


Obr. 3.1. Mapa sídla – Ostrava-Vítkovice

Zdroj:

<https://www.google.cz/maps/place/Rusk%C3%A1+398%2F43,+703+00+Ostrava-V%C3%ADtkovice/@49.8132273,18.2628251,17z/data=!3m1!4b1!4m2!3m1!1s0x4713e35ee156e5d7:0x724f8c158a835e59>

Od roku 2010 založila společnost pobočkou pro region Čechy, a to v Praze. Provozovna nejprve sídlila na adrese Českobratrská 1174, avšak byla přemístěna a nyní je sídlo pražské provozovny na adrese: **Beranových 65; 199 02 Praha 9.**



Obr. 3.2. Mapa pobočky pro region Čechy – Praha 9

Zdroj:

<https://www.google.cz/maps/place/Beranov%C3%BDch+65,+199+00+Praha-Praha+18/@50.1349124,14.5142888,17z/data=!3m1!4b1!4m2!3m1!1s0x470becf32baf2665:0xb77a9b8f5de20232>

3.3 Propagace a certifikáty

Každá úspěšná společnost či podnikatel jakožto fyzická osoba určitě ví, že kromě kvalitně odvedené práce či poskytnutých služeb je nesmírně důležité klást důraz na propagaci a zviditelňování na trhu. Základem zviditelnění své společnosti, nebo sebe samotného, jakožto podnikatele a upoutávání zákazníků je určitě poutavé logo, popřípadě slogan, který by měl svým ztvárněním vystihovat činnost podnikatele.

Společnost CLIMART, spol. s r. o. pro reprezentaci a vystupování své společnosti zvolila výstižný název a zároveň také grafické zpracování v podobě jednoduchého loga, viz. Obr. 3.1.



Obr. 3.1 Logo CLIMART, spol. s r. o.

Zdroj: http://www.daikin.cz/binaries/climart_tcm633-284839.png

Dalším způsobem propagace a zviditelňování své podnikatelské aktivity na trhu je v dnešní době moderních výpočetních technologií a internetu již samozřejmostí, že společnosti a podnikatelé prezentují své podnikání na vlastních webových stránkách, nebo pomocí reklam umístěných na známých a velmi často navštěvovaných portálech. CLIMART, spol. s r. o. má své webové stránky dostupné pod odkazem: www.climart.cz, kde se zájemci mohou ve třech jazycích - čeština, angličtina a němčina, dočíst vše podstatné o této společnosti, o jejich službách, zaměstnancích či o získaných certifikátech.

Společnost CLIMART, spol. s r. o. je držiteli tří certifikátů ISO - ČSN EN ISO 9001:2009, ČSN EN ISO 14001:2005 a ČSN OHSAS 18001:2008, které by pro potenciální zákazníky či další obchodní partnery měly představovat garanci kvality, ekologicky šetrného zpracování aj.

Podrobnější charakteristika držení certifikátu ISO zní dle uvedených zdrojů takto:
ČSN EN ISO 9001:2009: v této normě jsou vymezeny požadavky na systém managementu kvality, který mohou společnosti používat pro interní aplikaci, certifikaci či pro smluvní účely se zákazníky a dodavateli. Využívá se při certifikaci pro nezávislé posouzení schopnosti organizace plnit požadavky normy ČSN EN ISO 9001; pro posouzení zákazníků, plnění požadavků předpisů, vlastních požadavků stanovených pro efektivní fungování všech procesů

a neustálého zlepšování systému managementu kvality. Jako hlavní přínosy tohoto certifikátu bych uvedla zvýšení důvěry veřejnosti a státních kontrolních orgánů; poskytování služeb i nejnáročnějším zákazníkům a s tím související možnost získání nových zákazníků s ohledem na zvyšování jejich spokojenosti a v neposlední řadě také optimalizaci nákladů tzn. redukce provozních nákladů, snížení nákladů na neshodné výrobky, úspora surovin, energie a dalších zdrojů. [12]

ČSN EN ISO 14001:2005: tato norma patří do skupiny norem, které se zabývají systémem ochrany životního prostředí pomocí environmentálního managementu. Potřeba této normy vznikla jako důsledek na neustále se zvyšující nároky zainteresovaných stran (společnost, zákazník či organizace) právě na ochranu životního prostředí. Tato problematika byla definována ve dvou normách, a to v normě ČSN EN ISO 14001:2005, kde jsou definovány požadavky na systém environmentálního managementu spolu s návodem pro použití (jedná se o certifikát, jehož je firma CLIMART spol. s r. o. držitelem) a v normě ČSN EN ISO 14004:2005, ve které je uveden širší rozsah systému environmentálního managementu, než poskytuje norma předešlá. Norma ČSN EN ISO 14001:2005 je přínosem zejména v zajišťování a vylepšování péče o prostředí či včasném rozpoznání problémů s prostředím, nebo v motivaci zaměstnanců. [13]

ČSN OHSAS 18001:2008: poslední certifikát, který firma CLIMART spol. s r. o. splňuje je norma definující systémem managementu bezpečnosti a ochrany při práci. Tato norma je koncipována tak, aby byla použitelná pro organizace všech typů a velikostí. Svou strukturou navazuje na normy, které se zabývají managementem kvality a environmentálním managementem, a to z toho důvodu, aby bylo možné vytvářet management bezpečnosti a ochrany při práci v souvislosti s těmito dalšími normami. Norma ČSN OHSAS 18001:2008 dále vychází z analýzy rizik a jejich minimalizace. Hlavním smyslem aplikace normy je vést organizace k tomu, aby navrhly a zavedly opatření, která všude, kde je to možné, nebezpečí odstraní, omezí, nebo zaměstnance od něj izoluje. Důležitým přínosem normy je například minimalizace nákladů spojených s nehodami na pracovišti, nebo omezení výskytu nemocí z povolání a pracovních úrazů. [14]

3.4 Přihláška k registraci právnických osob, zdaňovací období, účetnictví

K registraci PO se firma CLIMART, spol. s r. o. přihlásila při svém vzniku a Finančním úřadem byla registrace schválena dne 19. května. 2008. Ve svém registračním formuláři se společnost přihlásila k dani z příjmů PO, Silniční dani, DPH a daním z příjmů a to konkrétně k dani z příjmů a funkčních požitků.

Od doby svého vzniku až po rok 2013 společnost zdaňovala své příjmy za kalendářní rok, čili vždy od 1. ledna do 31. prosince roku. V roce předešlém, tedy v roce 2014 se v souladu s ustanovením § 3 zákon o účetnictví jednatel rozhodl, že společnost bude využívat zdaňovací období hospodářského roku, který bude začínat vždy 1. dubna a končit vždy 31. března běžného roku. Tato žádost o změnu zdaňovacího období byla Finančnímu úřadu oznámena k 14. listopadu 2014, což znamená, že první řádné období hospodářského roku bude oficiálně období započaté 1. dubnem 2015 a ukončené k 31. prosinci 2016. Při změně na hospodářský rok logicky dochází i ke změně termínu podání daňového přiznání. Při přechodu v roce 2014 to bude s podáním daňového přiznání a zároveň přechodu na hospodářský rok takto: „Vzhledem k tomu, že dle § 21 a, d ZDP je zdaňovacím obdobím i období, které přesahuje 12 po sobě jdoucích měsíců, a vzhledem k tomu, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období bude delší než 12 měsíců, jedná se o období od 1. ledna 2014 až do 31. dubna 2015. Daňové přiznání v tomto případě bude podáno do 3 měsíců po skončení tohoto období, čili do 1. července 2015, respektive do 6. měsíců po skončení zdaňovacího období, jelikož pro CLIMART, spol. s r. o. zpracovává daňové přiznání pověřený daňový poradce. Termín podání je tedy stanoven do 1. října 2015.“

Vedením podvojného účetnictví a zpracováním onoho daňového přiznání je od vzniku společnosti pověřena paní Ing. Alena Plechatá, daňová poradkyně.

Společnost CLIMART, spol. s r. o. má od roku 2012 ověřování účetní závěrku auditorem, a to na základě překročených podmínek dle zákona o účetnictví – byla překročena podmínka čistého obratu a hodnoty aktiv. Za rok 2012 byla auditem pověřena společnost FINECO audit spol. s r. o. sídlící v Ostravě-Hrušově.

4. Analýza a tvorba vnitropodnikových směrnic v obchodní společnosti CLIMART, spol. s r. o.

Ve společnosti CLIMART, spol. s r. o. byly poslední úpravy a aktualizace v oblasti vnitropodnikových směrnic provedeny ke kalendářnímu roku 2012. Do současnosti jsou tyto směrnice společností aktivně využívány, avšak s postupem času se i v této oblasti projevíly jisté změny, byť mnohdy jen formální, které společnost, respektive odpovědné osoby, ještě nestihly do směrnic zapracovat a aktualizovat je. O úpravu směrnic, jejich aktualizaci a možné potřeby nebo nadbytečnost současných či nových směrnic se pokusíme právě v této kapitole. Dále budou pro představu porovnány úryvky směrnic, u kterých došlo k největším změnám.

V již zmíněném roce 2012 byly pro správné a přehledné vedení účetnictví a jednotný chod společnosti vydány tyto směrnice:

Tab. 4.1 Seznam vnitropodnikových směrnic ve společnosti CLIMART, spol. s r. o.

Poř. č.	Název směrnice
1.	Systém zpracování účetnictví, účetní metody
2.	Oběh účetních dokladů
3.	Podpisové záznamy osob, které jednají jménem společnosti
4.	Podpisové záznamy osob oprávněných k disponování s bankovními účty
5.	Podpisové záznamy osob odpovědných za účetní případy
6.	Podpisové záznamy osob odpovědných za náležitosti účetních a daňových dokladů
7.	Podpisové záznamy osob odpovědných za vydání vnitropodnikových směrnic
8.	Podpisové záznamy osob odpovědných za zaúčtování účetních případů
9.	Účtový rozvrh
10.	Zásoby – oceňování, evidence, účtování
11.	Hmotný a nehmotný majetek – oceňování, zařazení, evidence, vyřazení, účtování, odpisový plán
12.	Úpravy majetku, technické zhodnocení, rekonstrukce, modernizace
13.	Pokladna, pokladní operace
14.	Používání cizích měn a stanovení kurzů, kurzové rozdíly
15.	Používání firemních motorových vozidel
16.	Poskytování osobních ochranných pracovních pomůcek a oděvů, mycích, čistících, dezinfekčních prostředků a úklidových prostředků a pomůcek
17.	Inventarizace majetku a závazků
18.	Platební karty

Zdroj: Vlastní zpracování

U téměř všech směrnic uvedených v tabulce Tab. 4.1 dojde k úpravě mnohdy jen formálních záležitostí, jako jsou například: změna jména respektive příjmení osoby odpovědné za vydávání a sestavování směrnic z důvodu uzavření sňatku a přijetí tak jména svého partnera; úprava názvosloví či odkazů na prameny, z kterých plyne podstata dané

směrnice a v neposlední řadě vizuální úprava směrnic – doplnění o iniciály konkrétní společnosti.

Další část této kapitoly bude věnována tvorbě vnitropodnikových směrnic, které dosud ve společnosti CLIMART, spol. s r. o. nebyly sestaveny. Na základě konzultace s externí účetní pro danou společnost byly shledány potřeby v sestavení níže uvedených vnitropodnikových směrnic.

Tab. 4.2 Požadované, doposud chybějící směrnice

Poř. č.	Název směrnice
19.	Oceňování majetku a závazků
20.	Stanovení zásad pro tvorbu a použití opravných položek
21.	Stanovení zásad pro časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky
22.	Pracovní cesty, cestovní výdaje
23.	Harmonogram účetní uzávěrky a závěrky
24.	Úschova účetních záznamů, archivace dokladů

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1 Úprava, aktualizace a tvorba vnitropodnikových směrnic

Jako hlavní nedostatek v již existujících směrnicích se na první pohled jeví formální vzhled jednotlivých směrnic, jelikož zde není vytvořena titulní strana, která by zájemci o informace zde zpracované poskytla rychlý a jasný přehled o účetní jednotce – název společnosti, IČ, DIČ, název směrnice a jeho jednotlivé části, osobu odpovědnou za vydání a zpracování směrnic a v neposlední řadě den a doba platnosti směrnice. Neznamená to však, že by tyto informace směrnice vůbec neobsahovaly, většina uvedených informací je zmíněna, avšak v nevhodném uspořádání. Pro představu je v přílohách – *Příloha č 2 - Podpisové záznamy osob, které jednají jménem firmy – před úpravou*, uvedena jedna směrnice společnosti CLIMART, spol. s r. o. na jejíž struktuře byly vytvořeny i všechny ostatní, doposud využívané směrnice.

Na základě této potřeby byla vytvořena vzorová šablona, která zajistí, aby všechny směrnice, a to jak ty současné – upravené, tak i nově vytvořené obsahovaly jednotně upravenou titulní stranu, která podává jasný přehled o dané směrnici a o účetní jednotce, která se takovouto směrnicí řídí. Dále je šablona vytvořena také pro jednotné formátování odstavců, nadpisů a samotné náplně směrnice.

Pro porovnání s původní směrnicí, viz. *Příloha č. 1 - Podpisové vzory osob, které jednají jménem firmy – před úpravou*, je níže uvedena titulní stránka jedné z upravených směrnic – nový vzhled:

15. Používání firemních motorových vozidel⁹

Číslo směrnice:	152015
Platnost legislativy:	1. ledna 2015
Účinnost od:	1. dubna 2015
Schválil:	Ing. Alena Plechatá

Obsah:

- *Obecná část*
 - právní úprava
- *Vnitropodniková část*
 - přidělení vozidel
 - evidence ujetých kilometrů
 - příkaz k jízdě
 - výdaje spojené s používáním služebního vozidla

Vnitropodnikové účetní směrnice společnosti CLIMART, spol. s r. o.

IČ: 278 45 061

DIČ: CZ278 45 061



⁹ Vzor 4. 1 – Titulní strana směrnice
Zdroj: Vlastní zpracování

U této vzorové titulní strany bylo kromě formálního uspořádání informací o účetní jednotce a její směrnici také pozměněno jméno osoby zodpovědné za vydávání směrnic a zároveň také osoby, která je na základě plné moci zodpovědná za vedení podvojného účetnictví a za poskytování daňového poradenství pro společnost CLIMART, spol. s r. o. – jedná se o paní Ing. Alenu Plechatou Žyrkovou, která během své činnosti vykonávané pro společnost změnila své příjmení na základě sňatku a to během roku 2012, čili až po poslední aktualizaci a vydání dosavadních vnitropodnikových směrnic, proto v nově vydaných a také ve všech existujících dojde rovněž ke změně příjmení.

Ve všech existujících směrniciích nedošlo k žádným změnám v právních předpisech, proto nebyla v těchto nutná právní úprava, avšak v nově vytvořených směrniciích dochází a nadále bude docházet ke každoročním změnám, a to zejména ve směrniciích, kde se berou v potaz sazby, intervaly či jiné hodnoty např. sazby cestovních náhrad, stravné aj.

Další část této kapitoly bude věnována tvorbě nových směrnic, které již byly vyjmenovány v tabulce Tab. 4.1, čili šest směrnic, které by jistě neměly v úpravě chodu společnosti a jejím účetnictví chybět.

Jako první byla sestavena směrnice upravující problematiku oceňování majetku a závazků obecně. Jako další nově sestavená směrnice je směrnice vymezující podstatu a tvorbu opravných položek a to z pohledu daňového i účetního. Dále byla zpracována směrnice na problematiku časového rozlišení nákladů a výnosů a s tím souvisejících dohadných položek, které se hojně využívají zejména na přelomu zdaňovacích období respektive k rozvahovému dni.

Vzhledem k předmětu podnikání – stavební práce, montáž, dodávání a případný servis a opravy vzduchotechniky, je nezbytné, aby zaměstnanci za svými klienty dojížděli a výše uvedené pracovní činnosti prováděli na jejich pracovištích případně domácnostech. S tímto je spojena potřeba vytvořit směrnici, která bude upravovat pracovní cesty a výdaje s tím související.

V neposlední řadě je ke správnému a úplnému sestavení výsledku hospodaření a dále pak základu daně potřeba stanovit jasné postupy pro účetní uzávěrky a účetní závěrky za období hospodářského roku a následně pak úschova účetních záznamů a jejich archivace – tyto problematiky jsou vypracovány ve dvou samostatných směrniciích.

Pro sestavování nových směrnic bylo vycházeno zejména ze vzorových směrnic, které ve své publikaci vydala paní *Hana Kovalíková* v roce 2010. [2] Na základě této publikace, respektive na základě vypracovaných vzorových vnitropodnikových směrnic, které jsou k publikaci dostupné na CD, byly ve společnosti CLIMART, spol. s r.o. sestaveny všechny existující směrnice, proto i při tvorbě nových směrnic bylo pokračováno ve stejném duchu, avšak s tím rozdílem, že nebylo nadále vycházeno pouze z doslovné citace paragrafů a odstavců příslušných zákonů, nýbrž bylo využito konkrétních potřeb vybrané účetní jednotky, které byly dále doplněny o případná vysvětlení a konkrétní případy účtování, aby bylo docíleno podstaty vnitropodnikových směrnic tzn. zjednodušit uživatelům těchto směrnic danou problematiku a její řešení v konkrétní ÚJ. Mimo výše uvedenou publikaci bylo dále využito zejména zákon o účetnictví, ČÚS, vyhlášku č. 500/2002 Sb., zákoníku práce aj.

Pro porovnání nově vytvořených směrnic s dříve vypracovanými směrnicemi (Příloha č. 1 – podpisové záznamy osob, které jednají jménem firmy – před úpravou) je v přílohách uvedena upravená směrnice Podpisové záznamy osob, které jednají jménem společnosti – po úpravě, jako Příloha č. 3, aby byl patrný rozdíl tzv. před a po úpravě.

Níže následují nově vypracované směrnice pro společnost CLIMART, spol. s r. o., které již byly vyjmenovány v Tab. 4.2.

Jedná se o tyto směrnice:

19. Oceňování majetku a závazků
20. Stanovení zásad pro tvorbu a použití opravných položek
21. Stanovení zásad pro časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky
22. Pracovní cesty, cestovní výdaje
23. Harmonogram účetní uzávěrky a závěrky
24. Úschova účetních záznamů, archivace dokladů

4.2 Směrnice č. 19 – Oceňování majetku a závazků

Číslo směrnice:	192015
Platnost legislativy:	1. ledna 2015
Účinnost od:	1. dubna 2015
Schválil:	Ing. Alena Plechatá

Obsah:

- *Obecná část*
 - prameny úpravy problematiky oceňování
- *Vnitropodniková část*
 - typy majetku a jejich ocenění
 - zásoby materiálu a zboží - spotřeba

Vnitropodnikové účetní směrnice společnosti CLIMART, spol. s r. o.

IČ: 278 45 061

DIČ: CZ278 45 061



Obecná část

Úprava oceňování majetku a závazků vyplývá ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a z vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které vedou podvojný účetnictví a dále pak z Českých účetních standardů pro podnikatele.

Vnitropodniková úprava

V účetnictví a v souvislosti se správným sestavením účetní závěrky se majetek a závazky společnosti oceňují třemi typy cen – pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou či ve výši vlastních nákladů, jejichž podstata je vymezena v § 25 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Tab. 19.1 Typy majetku a závazků a jejich ocenění

MAJETEK	OCENĚNÍ
Hmotný majetek <ul style="list-style-type: none">• pořízení úplatně• ostatní	cena pořízení reprodukční pořizovací cena
Nehmotný majetek <ul style="list-style-type: none">• pořízení úplatně• vytvořený ve vlastní režii• ostatní	cena pořízení vlastní náklady (režie) reprodukční pořizovací cena
Zásoby <ul style="list-style-type: none">• pořízení úplatně• vytvořený ve vlastní režii• ostatní	cena pořízení vlastní náklady (režie) reprodukční pořizovací cena
Peněžní prostředky, ceniny	jmenovitá hodnota
Podíly	cena pořízení
Pohledávky <ul style="list-style-type: none">• při jejich vzniku	jmenovitá hodnota
ZÁVAZKY <ul style="list-style-type: none">• při jejich vzniku	OCENĚNÍ jmenovitou hodnotou

Zdroj:

http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d9678v12552-ocenovani-majetku-a-zavazku/?search_query=

Zásoby materiálu a zboží – spotřeba

Společnost pro svou podnikatelskou činnost nevyužívá skladovou evidenci materiálu, jelikož většinu materiálu nakupuje přímo na jednotlivé zakázky – akce a účtuje o nich rovnou do spotřeby materiálu.

O prodaném zboží účetní jednotka účtuje ve prospěch účtu 604 – *prodané zboží* ve chvíli, kdy je zboží prodáno koncovému zákazníkovi. Pro společnost představuje zboží převážně klimatizační zařízení a díly s tím související.

4.3 Směrnice č. 20 – Stanovení zásad pro tvorbu a použití opravných položek

Číslo směrnice:	202015
Platnost legislativy:	1. ledna 2015
Účinnost od:	1. dubna 2015
Schválil:	Ing. Alena Plechatá

Obsah:

- *Obecná část*
 - Podstata, tvorba a zrušení opravných položek
- *Vnitropodniková část*
 - Zákonné opravné položky
 - legislativa platná do r. 2013
 - legislativa po novele zákonných opatření Senátu – od r. 2014
 - Účetní opravné položky

Vnitropodnikové účetní směrnice společnosti CLIMART, spol. s r. o.

IČ: 278 45 061

DIČ: CZ278 45 061



Obecná část

Problematika opravných položek je upravena příslušným ustanovením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví), ve znění pozdějších předpisů a dále pak zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách), ve znění pozdějších předpisů a v neposlední řadě také ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., a Českými účetními standardy.

Opravnými položkami se dle zákona o rezervách rozumí opravné položky vytvořené k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek, které jsou splatné po 31. prosinci 1994 a zaúčtované podle zvláštních právních předpisů nebo pohledávky vedené v prokazatelné evidenci vymezené v tomto zákoně.

Rozvahovou hodnotou pohledávky se rozumí její jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaúčtované na rozvahových účtech a to bez vlivu změny reálné hodnoty.

Není-li v zákoně o rezervách stanoveno jinak, opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a nejednalo se o příjmy zákonem osvobozené či nezahrnované do základu daně. Na druhou stranu se dle zákona opravné položky netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, zápůjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty obchodní korporace, aj.

Podstata, tvorba a zrušení opravných položek

Způsob tvorby opravných položek je rovněž vymezen v zákoně o rezervách, kde je rovněž uvedeno, že tvorba je možná za zdaňovací období, není-li stanoveno jinak.

Aby bylo možné tvorbu opravné položky uznat jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, musí být vždy vytvořena a zaúčtována dle zákona o účetnictví.

Opravné položky se tvoří zejména ke krytí rozdílů – snížení hodnoty majetku či pohledávek, a to na základě provedené inventarizace. Opravné položky se vytvářejí pouze v případech, kdy snížení majetku či hodnoty pohledávek je pouze dočasné, respektive v době rozhodování o tvorbě jsou důvody snížení zjevné jako dočasné. V případě, že by snížení bylo trvalé, utváří účetní jednotka o této skutečnosti odpis, který představuje trvalé snížení hodnoty majetku.

Účetní jednotka je dále povinna vést prokazatelnou evidenci pohledávek a opravných položek k nim vytvořených.

Opravné položky jsou zrušeny v případě, kdy pominou skutečnosti k jejich další tvorbě. Dále jsou opravné položky zrušeny v případě, že dojde ke zrušení podnikatelské nebo jiné činnosti, a to ke dni ukončení. Další, méně časté případy, jsou vymezeny v zákoně o rezervách.

Vnitropodniková část

Dle zákona o rezervách bude účetní jednotka rozlišovat dva typy opravných položek a to:

- ***Zákonné opravné položky*** – jedná se o opravné položky, které jsou zahrnovány do základu daně pro výpočet daně z příjmů,
- ***Účetní opravné položky*** – jedná se o opravné položky, které se nepromítnou do základu daně pro výpočet daně z příjmů.

Zákonné opravné položky

Tyto opravné položky – jejich tvorba a výše, ve které se vytvářejí, je stanovena v § 8 a § 8a zákona o rezervách prošla s platností od roku 2014 zásadními změnami. Dle přechodných ustanovení zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., Čl. IV. bod 3 je uvedeno, že změna ve výše uvedeném paragrafu zákona o rezervách bude použita poprvé pro pohledávky vzniklé ode dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. Pro pohledávky, které vznikly před dnem nabytí účinnosti tohoto opatření, bude použita právní úprava platná před nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.

Jelikož účetní jednotka eviduje pohledávky se splatností před vstupem platnosti novely zákona o rezervách, bude zde uvedena legislativní úprava platná do roku 2013 a následně pro rok 2014 a 2015.

Znění účinné do 31. 12. 2013

Opravné položky dle tohoto znění zákona lze tvořit k pohledávkám, které jsou limitovány dnem sjednané splatnosti, zahájením správního, soudního nebo rozhodčího řízení a jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhla, respektive přesáhla částku 200.000 Kč. Podmínky a tvorba opravných položek k pohledávkám je specifikována v zákoně o rezervách v těchto paragrafech:

§ 8a odst. 1 a 2 – rozvahová hodnota nepřesáhla částku 200.000 Kč

§ 8a odst. 3 – rozvahová hodnota přesáhla částku 200.000 Kč

Dle výše uvedeného se jedná o opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994, jejichž tvorba je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Účetní jednotka vedoucí účetnictví může v období, za které podává daňové přiznání, k pohledávkám, které jsou po sjednané lhůtě splatnosti utvořit opravnou položku v procentuální výši z rozvahové hodnoty pohledávky, která je uvedena v závislosti na uplynulých měsících po sjednané splatnosti viz. Tab. 20.1. To platí pouze v případě, neuplatnila-li účetní jednotka opravné položky a rezervy dle § 5 a 5a.

Vyšší opravné položky lze utvářet k výše uvedeným pohledávkám pouze v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno dle zvláštních právních předpisů:

- rozhodčí řízení,
- soudní řízení,
- správní řízení.

Jsou-li pohledávky po své splatnosti dle níže uvedených počtu měsíců, lze k nim vytvořit opravnou položku do výše % z částky neuhrazené rozvahové hodnoty, a to takto:

Tab. 20.1 Daňově uznatelná výše opravných položek – do konce r. 2013

Počet měsíců po splatnosti	Výše opravné položky z rozvahové hodnoty (%)
6	20
12	33
18	50
24	66
30	80
36	100

Zdroj: Vlastní zpracování dle *zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů*, § 8a

Znění účinné od 1. 1. 2014

Dle platné novely zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., se opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994, které jsou výdajem na dosažení, udržení a zajištění příjmů, mohou v období, za které se podává daňové přiznání utvářet účetními jednotkami, které vedou účetnictví, za předpokladu, že od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynul stanovený počet měsíců. Hodnota opravné položky se stanoví v procentuální výši, z rozvahové hodnoty pohledávky viz Tab. 20.2.

Tab. 20.2 Daňově uznatelná výše opravných položek – od r. 2014

Počet měsíců po splatnosti	Výše opravné položky z rozvahové hodnoty (%)
18	50
30 ¹⁰	100

Zdroj: Vlastní zpracování dle *zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů*, § 8a

Při srovnání s předešlou právní úpravou dochází k snížení nároků, které musel vlastník nepromlčené pohledávky po splatnosti učinit k tomu, aby mohl tvořit opravnou položku. Dle současné právní úpravy tak pro původní vlastníky nepromlčených pohledávek odpadá povinnost přihlásit pohledávky k soudnímu, rozhodčímu nebo správnímu řízení, aby mohla být opravná položka tvořena. Tato povinnost zůstává pouze u postupníka, kde kromě přihlášení pohledávky k výše uvedeným řízením musí být splněna výše rozvahové hodnoty v okamžiku vzniku pohledávky, která je stanovena na částku vyšší než 200.000 Kč bez příslušenství.

Pro účtování na účtu 558 – *Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti* je využíváno analytického členění účtu. Analytická evidence je utvářena na prvním stupni dle druhu pohledávky, čili jestli se jedná o opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (558.1xx) nebo o opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (558.2xx).

Tvorba opravné položky: 558/391

Zrušení opravné položky: 391/558

Účetní opravné položky

Účetní opravné položky vytváří účetní jednotka především z důvodu poctivého a věrného zobrazení účetnictví. Dočasná hodnota snížení určitých položek je zjištěna na základě údajů z inventarizace majetku.

Nejčastějšími účetními opravnými položkami jsou např. opravné položky k zásobám, k dlouhodobému majetku, k pohledávkám či ke krátkodobému finančnímu majetku.

¹⁰ aktuální úprava dle novely zákona o rezervách pro rok 2015. Pro rok 2014 byl počet měsíců 36.

4.4 Směrnice č. 21 – Stanovení zásad pro časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky

Číslo směrnice:	212015
Platnost legislativy:	1. ledna 2015
Účinnost od:	1. dubna 2015
Schválil:	Ing. Alena Plechatá

Obsah:

- *Obecná část*
 - zásady pro časové rozlišení
 - účty časového rozlišení – účtová skupina 38
- *Vnitropodniková část*
 - účtování na účtech účtové skupiny 38
 - podstatné údaje o účetní jednotce k problematice časového rozlišení nákladů a výnosů

Vnitropodnikové účetní směrnice společnosti CLIMART, spol. s r. o.

IČ: 278 45 061

DIČ: CZ278 45 061



Obecná část

Problematika časového rozlišení nákladů a výnosů se řídí příslušným ustanovením zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, kdy je nutné brát v potaz zejména § 7 tohoto zákona, který je zaměřen na zásadu poctivého a věrného obrazu účetnictví, jehož splněním je časové rozlišení určitě neoddělitelnou součástí. Dále se tato problematika řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českými účetními standardy.

Zásady pro časové rozlišení

Z výše uvedených pramenů vyplývá, že:

- náklady a výnosy se účtují do období, s nímž věcně a časově souvisí,
- náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosu běžného roku,
- časově rozlišovat nelze pokuty, penále či škody.

Pro účtování účetních případů a jejich časovém rozlišování je nutno znát tyto skutečnosti:

- účel,
- přesná výše – v peněžních jednotkách,
- období, do něhož časově a věcně spadá.

Účetní jednotka vede vhodnou formou evidenci časového rozlišení nákladů a výnosů, a to tak, aby bylo bez obtíží možno provést dokladovou inventarizaci, které účty časového rozlišení podléhají.

Účty časového rozlišení – účtová skupina 38

Tato účtová skupina je využívána k účtování o přechodných účtech aktiv a pasiv. Je zde účtováno o časovém rozlišení nákladů a výnosů, a to jak ve výši předem známé, tak i o dohadné či-li neznámé výši. Časově se rozlišuje v souvislosti dvou či více za sebou jdoucích účetních období.

Vnitropodniková část

Účetní jednotka pro časové rozlišení nákladů a výnosů využívá nejčastěji níže uvedených účtů ze skupiny 38, kterými jsou:

381 – Náklady příštích období

Zachycují se zde výdaje související s běžným účetním obdobím, avšak týkající se nákladů období příštího.

Tvorba v běžném účetním období: 381/321

Zúčtování v následujících letech: 5xx/381

382 – Komplexní náklady příštích období

Zachycují se zde náklady budoucích období, které mají stanovený účel. Jedná se zejména o náklady na přípravu a záběh výkonů, náklady na technický rozvoj a náklady související s dlouhodobou propagací společnosti.

Tvorba v běžném účetním období: 382/321

Zúčtování v následujících letech: 555/382

383 – Výdaje příštích období

Prostřednictvím tohoto účtu se ke konci účetního období, respektive hospodářského roku k 31. březnu vyúčtují náklady, které bezprostředně souvisí s běžným účetním obdobím, avšak výdaje na pokrytí těchto nákladů budou vynaloženy až v letech následujících.

Tvorba v běžném účetním období: 5xx/383

Zúčtování v následujících letech: 383/321, 221

384 – Výnosy příštích období

Na tomto účtu jsou zachyceny příjmy obdržené do konce účetního období, čili k 31. březnu avšak výnos bezprostředně patří až do období následujícího

Tvorba v běžném účetním období: 221/383

Zúčtování v následujících letech: 383/6xx

385 – Příjmy příštích období

Pro účtování na tomto účtu je zapotřebí zjistit, za které výkony společnost k poslednímu dni běžného účetního období, čili k 31. březnu, neobdržela příjmy, které bezprostředně souvisí s výnosy běžného období a nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek vůči právnickým či fyzickým osobám.

Tvorba v běžném účetním období: 385/6xx

Zúčtování v následujících letech: 311/385

388 – Dohadné účty aktivní

Na tomto účtu účtuje účetní jednotka opět ke konci běžného účetního období (31. března) tzv. dohadné položky aktivní, čili takové položky, kdy výnos spadá do běžného účetního období, avšak do konce běžného účetního období není známa přesná výše pohledávky. Odhad výše pohledávky musí být podložen výpočtem kvalifikovaného odhadce.

Tvorba v běžném účetním období: 388/6xx

Zúčtování v následujících letech: 221/388

389 – Dohadné účty pasivní

Na účet dohadných položek pasivních se účtuje dle stejné logiky jako v případě dohadných položek aktivních, avšak s tím rozdílem, že do konce běžného účetního období účetní jednotka neobdržela fakturu – daňový doklad respektive vyúčtování, na základě kterého by mohla být skutečnost bezprostředně se vztahující k běžnému účetnímu období zaúčtována. Proto je využito těchto dohadných položek, kdy se zaúčtuje odhad výše stanovené kvalifikovaným odhadcem a v následujícím období je tato situace na základě přijaté faktury – daňového dokladu či vyúčtování spárována s odhadem na dohadné položce.

Tvorba v běžném účetním období: 5xx/389

Zúčtování v následujících letech: 389/321

Podstatné údaje o účetní jednotce k problematice časového rozlišení nákladů a výnosů

Z roku 2014 na rok 2015 přechází účetní jednotka na zdaňovací období hospodářského roku, čili její účetní období bude začínat vždy 1. dubnem a končit 31. březnem. Pro tyto skutečnosti bude, stejně jako při uplatňování kalendářního roku využíváno účtu časového rozlišení nákladů a výnosů v přelomu zdaňovacích období, avšak v souvislosti s koncem a začátkem hospodářského roku.

Účetní jednotka bude zachycovat veškeré náklady a výnosy související s běžným účetním obdobím, a to bez ohledu na datum jejich placení, a to v souvislosti se správným vyčíslením výsledku hospodaření. Časově rozlišovat pak bude veškeré platby s výjimkou pravidelně se opakujících plateb a plateb nevýznamného charakteru, jejichž výše nepřesáhne 3.000 Kč.

4.5 Směrnice č. 22 – Pracovní cesty, cestovní výdaje

Číslo směrnice:	222015
Platnost legislativy:	1. ledna 2015
Účinnost od:	1. dubna 2015
Schválil:	Ing. Alena Plechatá

Obsah:

- *Obsah:*
 - Právní úprava
- *Vnitropodniková část*
 - Tuzemská pracovní cesta
 - Zahraniční pracovní cesta
 - Vyúčtování pracovní cesty

Vnitropodnikové účetní směrnice společnosti CLIMART, spol. s r. o.

IČ: 278 45 061

DIČ: CZ278 45 061



Obecná část

Poskytování cestovních náhrad vyplývá zejména ze zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, dále pak ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a v neposlední řadě také ze zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník.

Z výše uvedených pramenů vyplývá, že pracovní cestou se rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu v pracovní smlouvě, přičemž zaměstnavatel může zaměstnance vyslat na pracovní cestu pouze na základě vzájemné dohody. Zaměstnanec je pak povinen vykonávat práci přesně podle stanovených pokynů zaměstnavatele.

Zaměstnavatel je dále povinen zaměstnanci poskytnout cestovní výdaje a náhrady, které při pracovní cestě vznikají. Jedná se zejména o:

- jízdní výdaje,
- jízdní výdaje k návštěvě člena rodiny,
- výdaje na ubytování, stravné,
- nutné vedlejší výdaje.

U všech uvedených náhrad zaměstnanci jsou konkrétní podmínky nároku uvedeny v příslušných zákonech. Česká právní legislativa rozděluje pracovní cesty na tuzemské a zahraniční.

Vnitropodniková část

Veškeré podmínky související s pracovní cestou jsou se zaměstnanci dohodnuty výhradně před uskutečněním pracovní cesty, kdy je sjednán účel cesty, místo, druh a délka výkonu práce, nároky zaměstnance na výši náhrad, zaměstnavatel dále stanoví, jakým dopravním prostředkem bude pracovní cesta uskutečněna – hromadná doprava nebo silniční motorové vozidlo.

Pro mzdové účely je dále vymezeno, že čas strávený na pracovní cestě jinak než plněním pracovních úkonů se započítává do pracovní doby zaměstnance jen v případě, že zaměstnanec nemohl vykonávat svou práci z důvodů neumožňujících mu vykonávat dané úkony kvůli překážkám na straně zaměstnavatele.

Náhrada v podobě stravného souží především k vyrovnání zvýšených výdajů na stravování zaměstnance během pracovní cesty oproti obvyklým výdajům na stravování v místě jeho pravidelného pracoviště či bydliště – stravné nemusí plně pokrývat celou výši výdajů vynaložených na stravování.

Tuzemská pracovní cesta

Za každý kalendářní den pracovní cesty poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci náhrady v podobě stravného nejméně ve výši:

Tab. 22.1 Stravné při tuzemských pracovních cestách – r. 2015

Trvání pracovní cesty	Výše stravného v Kč
5 až 12 hodin	69
déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin	104
déle než 18 hodin	163

Zdroj: Vlastní zpracování dle *zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce*

Bylo-li zaměstnanci během pracovní cesty poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře a na které zaměstnanec finančně nepřispěl, přísluší mu tak stravné snížení za každé takto obdržené jídlo a to až o výši:

Tab. 22.2 Snížené stravné pro tuzemské pracovní cesty – r. 2015

Trvání pracovní cesty	Snížení stravného v %
5 až 12 hodin	70
déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin	35
déle než 18 hodin	25

Zdroj: Vlastní zpracování dle *zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce*

Zahraniční pracovní cesta

Pro zahájení doby trvání zahraniční pracovní cesty je rozhodující okamžik, kdy zaměstnanec překročí hranice České republiky do zahraničí nebo v případě přepravy letadlem se jedná o pravidelný odlet leteckého spoje uvedeného v letovém řádu a v případě přepravy trajektem se jedná o okamžik nalodění. O případných zpožděních vzniklých z důvodů, které zaměstnanec nemohl ovlivnit, je povinen doložit potvrzení dané společnosti o vzniklém zpoždění.

Před vysláním zaměstnance na zahraniční pracovní cestu je zaměstnavatelem určena výše stravného a to podle výše základního stravného dané země. Základní sazba je stanovena v celých měnových jednotkách a v měně dané země. Pokud během jednoho kalendářního dne zaměstnanec tráví pracovní dobu ve více zemích, určí se pro stanovení základní sazby sazba té země, ve které zaměstnanec trávil více času. Doby strávené během jednoho kalendářního dne ve více zemích, které trvají déle, než 1 hodinu se pro účely stravného sčítají.

Tab. 22.3 Stravné při zahraničních pracovních cestách – r. 2015

Trvání zahraniční pracovní cesty	Výše stravného
déle než 18 hodin	zahraniční základní sazba dle § 170 odst. 2
déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin	2/3 zahraniční základní sazby
12 hodin a méně, avšak minimálně 1 hodina	1/3 zahraniční základní sazby
méně než 1 hodina	stravné se neposkytuje

Zdroj: Vlastní zpracování dle *zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce*

Vyúčtování pracovní cesty

Zaměstnanec je povinen do 10 pracovních dnů po ukončení pracovní cesty předložit zaměstnavateli písemné doklady dle kterých jsou zřejmé veškeré skutečnosti potřebné k vyčíslení nákladů na pracovní cestu. Na základě takto obdržených dokladů je zaměstnavatel povinen do 10 pracovních dnů ode dne předložení písemných dokladů provést vyúčtování pracovní cesty zaměstnance a vyrovnat s ním vzniklé náklady. V takovém případě je o cestovních náhradách účtováno takto:

Cestovné: **512/211**

V případě, že byla zaměstnanci poskytnutá záloha, mohou při vyúčtování vzniknout dvě situace a to:

- Poskytnutá záloha je vyšší než skutečné náklady cestovného

Poskytnutá záloha: **335/211**

Vyúčtování: **512/335**

Vrácení přeplatku: **211/335**

- Poskytnutá záloha je menší než skutečné náklady cestovného

Poskytnutá záloha: **335/211**

Vyúčtování: **512/333**

Pohledávka: **333/335**

Úhrada pohledávky: **333/211**

4.6 Směrnice č. 23 – Harmonogram účetní uzávěrky a závěrky

Číslo směrnice:	232015
Platnost legislativy:	1. ledna 2015
Účinnost od:	1. dubna 2015
Schválil:	Ing. Alena Plechatá

Obsah:

- *Obsah:*
 - Právní úprava
 - Účetní uzávěrka – teoreticky
 - Účetní závěrky – teoreticky
- *Vnitropodniková část*
 - Účetní uzávěrka a závěrka – postup v účetní jednotce

Vnitropodnikové účetní směrnice společnosti CLIMART, spol. s r. o.

IČ: 278 45 061

DIČ: CZ278 45 061



Obecná část

Povinnost sestavování účetní závěrky je upravena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví) a dále také vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Před samotnou účetní závěrkou musí účetní jednotka provést kroky potřebné ke správnému vyhotovení účetní závěrky. Tyto kroky jsou obsaženy v tzv. účetní uzávěrce.

Účetní uzávěrka

Je sestavena ze tří fází:

- ***Přípravné práce***

Podstatou této fáze je zajištění bilanční kontinuity majetku a závazků a dále provedení inventarizace.

- ***Doučtování operací k poslednímu dni***

Na konci účetního období je nutno doučtovat zejména kurzové rozdíly, provést časové rozlišení nákladů a výnosů, stanovení výše dohadných položek a opravných položek, u kterých je nutno dále určit, které jsou daňově účinné a které mají jen účetní význam. Účetní jednotky, které účtují o pořízení zásob, musí účtovat o zásobách na cestě, a to u těch zásob, které do konce účetního období nebyly předány účetní jednotce, popřípadě které byly dodány avšak nebyly vyfakturovány. Pokud účetní jednotka o zásobách a materiálu účtuje dle způsobu B, musí ke konci účetního období provést převedení počátečních respektive konečných stavů příslušných účtů.

- ***Zjištění výsledku hospodaření, výpočet daně, uzavření knih***

Po zaúčtování veškerých účetních případů, které do daného zdaňovacího období patří, může účetní jednotka přistoupit k poslední fázi účetní uzávěrky, která zahrnuje zjištění obrátů účtu rozvahových i výsledkových, dále pak zjištění výsledku hospodaření a následně pak uzavření všech účetních knih.

Na základě zjištěného účetního výsledku hospodaření se stanoví základ daně a následně se vypočte a zaúčtuje daň z příjmů popřípadě i odložená daň.

Výsledek hospodaření účetní jednotky se zjišťuje z dvou pohledů, a to jako:

- výsledek hospodaření před zdaněním neboli hrubý účetní zisk a
- výsledek hospodaření po zdanění neboli disponibilní zisk účetní jednotky.

Účetní závěrka

Dle § 18 zákona o účetnictví je účetní závěrka charakterizovaná jako nedílný celek, který tvoří tři části:

- **Rozvaha,**
- **Výkaz zisků a ztráty,**
- **Příloha,** která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisků a ztráty a dále také obsahuje informace o nedoplatcích evidovaných v evidenci daní u orgánů Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky.

Účetní závěrka dále může obsahovat i informace o změnách vlastního kapitálu či přehled o peněžních tocích. Povinnost sestavovat tyto dva výkazy mají pouze účetní jednotky, které splňují kritéria dle § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2.

Dle odst. 2 výše uvedeného paragrafu musí účetní závěrka také obsahovat tyto údaje:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky,
- identifikační číslo, pokud je přiděleno,
- právní forma účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, popřípadě účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den respektive den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- okamžik sestavení účetní závěrky.

Údaje o účetní jednotce a samotné sestavení účetní závěrky musí být stvrzeno podpisem statutárního orgánu společnosti.

Ověření účetní závěrky auditorem – ověřovací povinnost

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem se dle § 20 odst. 1 zákona o účetnictví, vztahuje na obchodní korporace a družstva, které splnily dvě z níže uvedených podmínek a akciové společnosti, které splňují alespoň jedno kritérium:

- bilanční suma převýšila částku 40 milionů Kč,
- roční úhrn čistého obrátu přesahuje 80 milionů Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců činí více než 50 osob.

Ověřená účetní závěrka auditorem je převzata s výrokem, který obsahuje jeden ze čtyř stupňů, a to:

- bez výhrad,
- s výhradou,

- záporný výrok,
- odmítnutí výroku.

Vnitropodniková část

Účetní jednotka přešla dne 14. listopadu 2014 na zdaňovací období hospodářského roku, který bude počínat vždy 1. dubnem a končit 31. březnem daného roku. Za rok 2014 bude účetní závěrka sestavena v souvislosti s přechodem na jiné zdaňovací období až k 31. březnu 2015, čili za 15 kalendářních měsíců počínaje 1. lednem 2014 a konče 31. březnem 2015.

Účetní uzávěrka

Inventarizace, jako součást první fáze účetní závěrky může být dle § 30 odst. 6, zákona o účetnictví zahájena nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a ukončena nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni.

Účetní jednotka zahajuje inventarizaci k 1. dubnu 2015. Na základě provedené inventarizace jsou vyhotoveny inventarizační soupisy a průkazné účetní záznamy dle § 30 odst. 8 a odst. 9.

Zjištění účetního výsledku hospodaření se provede jako rozdíl mezi výnosy a náklady za dané zdaňovací období, avšak s vyloučením těch výnosů a nákladů, které nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny. Takto zjištěný výsledek hospodaření představuje zisk, nebo ztrátu.

Zjištění obrátů výsledkových účtů se provádí přes účet 710 – *Účet zisků a ztráty*. Zůstatky rozvahových účtů jsou do nového období převedeny pomocí účtů 702 – *Konečný účet rozvážný* a 701 – *Počáteční účet rozvážný*.

Výsledek hospodaření se transformuje na základ daně a to zvýšením respektive snížením dle § 23 odst. 3 písm. a) a písm. b), zákona o daních z příjmů.

Od základu daně lze dle § 34 zákona o daních z příjmů odečíst tyto položky:

- **daňovou ztrátu**, která vznikla a byla vyměřena za předcházející zdaňovací období, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje,
- částka vynaložená na podporu **výzkumu a vývoje** nebo odpočet na podporu **odborného vzdělávání**.

Takto upravený respektive snížený základ daně lze dále snížit o hodnotu bezúplatných plnění dle § 20 odst. 8, zákona o daních z příjmů.

Základ daně snížený o položky vymezené v § 34 a § 20 se zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů.

Sazba daně z příjmů právnických osob činí od roku 2010 dle § 21 odst. 1, zákona o daních z příjmů 19 % ze základu daně.

Účetní jednotka účtuje v průběhu zdaňovacího období o zálohách, které zaplatila na daň z příjmů kdy výše záloh se stanoví na základě předchozí daňové povinnosti dle § 38a zákona o daních z příjmů a následně pak na konci zdaňovacího období o skutečné daňové povinnosti a následně o zúčtování nedoplatku případně přeplatku na zaplacených zálohách. Účtováno je takto:

Zaplacená záloha v průběhu roku: 341/221

Zúčtování daně z příjmů: 591/341

Nedoplatek: 341/221

Vrácení přeplatku: 221/341

Účetní jednotka, která sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu, dále účtuje kromě daně z příjmů splatné (účet 591 – *Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná*) o dani odložené, která se účtuje prostřednictvím účtu 592 – *Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená*.

Účetní závěrka

Účetní jednotka dle § 18 odst. 3 sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu, jelikož ověření sestavené účetní závěrky podléhá kontrole auditora. To znamená, že rozvaha i výkaz zisků a ztráty je sestavován podrobně a to jak v členění na položky označené velkými písmeny latinské abecedy, dále na číselné členění římskými číslicemi, které se dále člení ještě na položky označené arabskými číslicemi.

V rozvaze jsou dle § 3 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, závazným způsobem uspořádány a označeny položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, které se stanoví v Příloze č. 1.

Ve výkazu zisku a ztráty jsou dle § 3 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele uspořádány položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. Uspořádání a označování položek tohoto výkazu se stanoví v přílohách č. 2 a č. 3 k této vyhlášce.

Další nedílnou součástí účetní závěrky je Příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Účetní závěrka se dle § 4 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. Účetní jednotky, jejichž aktiva celkem (netto) přesáhnou výši deseti miliard Kč, mohou vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč; tato skutečnost ovšem musí být uvedena ve všech částech účetní závěrky. Položky “Aktiva celkem“ (netto) a “Pasiva celkem“ se musí rovnat. Položka “***Výsledek hospodaření za účetní období“ uvedená ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat položce “A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období“ uvedené v rozvaze.

4.7 Směrnice č. 24 – Úschova účetních záznamů, archivace dokladů

Číslo směrnice:	242015
Platnost legislativy:	1. ledna 2015
Účinnost od:	1. dubna 2015
Schválil:	Ing. Alena Plechatá

Obsah:

- *Obsah:*
 - Právní úprava
 - Archivační lhůty
 - Povinnost úschovy vybraných písemností dle zákona o archivnictví a spisové službě
- *Vnitropodniková část*
 - Postup archivace v účetní jednotce

Vnitropodnikové účetní směrnice společnosti CLIMART, spol. s r. o.

IČ: 278 45 061

DIČ: CZ278 45 061



Obecná část

Problematika úschovy a následné skartace dokladů je upravena v těchto pramenech: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a to konkrétně dle § 31 a § 32, zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a zákonem č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, ve znění pozdějších předpisů. Některé časové lhůty vyplývají taktéž ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Dle zákona o účetnictví a zákona o dani z přidané hodnoty se účetní písemnosti a záznamy uschovávají po stanovenou dobu takto:

Tab. 24.1 Doba úschovy účetních písemností a záznamů

Účetní záznamy a doklady	Délka úschovy	Počátek doby úschovy
Účetní závěrka Výroční zpráva	10 let	koncem účetního období, kterého se týkají
Účetní doklady Účetní knihy Odpisové plány Inventurní soupisy Účtový rozvrh Přehledy	5 let	koncem účetního období, kterého se týkají
Účetní záznamy dokládající formu vedení účetnictví	5 let	počínaje koncem období, kterého se týkají
Daňové doklady - doklady k DPH	10 let	následujících po roce, kterého se týkají

Zdroj: Vlastní zpracování dle *zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 31 a § 32; zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 27*

Zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů v Příloze č. 1 vymezuje povinnost uschovat písemností podnikatelům zapsaným v obchodním rejstříku tak, aby z nich byl možný výběr archiválií. Jedná se o tyto dokumenty a písemnosti:

Tab. 24.2 Povinně uschovávané písemnosti

Okruh	Dokumenty, písemnosti
Statut	✓ zakladatelské dokumenty ✓ dokumenty o přeměnách právnických osob, likvidace a zániku podnikatele ✓ statuty, stanovy, organizační a jednací řády, schémata
Řízení	✓ výroční zprávy, zprávy o auditu ✓ zprávy o podnikatelské činnosti, stav majetku ✓ zápisy z porad vedení, řídicí akty podnikatele ✓ záznamy z jednání statutárního a dozorčího orgánu, přílohy
Majetek	✓ inventarizace – mimořádné případy ✓ smlouvy o převodu vlastnického práva k nemovitostem, listiny

	osvědčující přechod vlastnického práva k nemovitostem ✓ dokumentace zápisu a certifikace ochranných známek ✓ užité vzory
Finanční dokumenty	✓ účetní závěrky ✓ roční statistické výkazy
Propagační činnost	✓ ukázky vlastních propagačních materiálů a dokumentace
Předmět podnikání	✓ podnikatelské záměry, vývojové studie, plány výroby ✓ výrobní programy roční a delší ✓ dokumentace výrobků, výkresy sestavení či sestav ✓ vlastní normy ✓ ocenění výrobků

Zdroj: Vlastní zpracování dle *zákona č. 499/2014 Sb. o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, Příloha č. 1*

Účetní jednotky, které zároveň vystupují jako zaměstnavatelé, jsou povinni dle zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení povinni uschovávat po stanovenou dobu tyto písemnosti:

Tab. 24.3 Povinně uchovávané písemnosti - zaměstnavatel

Účetní záznamy a doklady	Délka úschovy	Počátek doby úschovy
Stejnopisy evidenčních listů	3 roky	koncem účetního období, kterého se týkají
Mzdové listy Účetní záznamy – pro účely důchodového pojištění	30 let	koncem účetního období, kterého se týkají
Seznam společníků a členů statutárního orgánu a dozorčí rady	3 roky	počínaje koncem období, kterého se týkají

Zdroj: Vlastní zpracování dle *zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, §31 a § 32*

Vnitropodniková část

Zpracování účetnictví je prováděno na základě plné moci u externí účetní, kde účetní jednotka během zdaňovacího období – hospodářského roku, zasílá veškeré účetní doklady a písemnosti potřebné k úplnému a správnému zaúčtování na dohodnutou adresu respektive na adresu kanceláře externí účetní. Zde jsou doklady zpracovány a vyhotoveny veškeré podklady potřebné k vyúčtování mezd, odvodů zdravotního a sociálního pojištění, vyhotovení měsíčního daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, dani z příjmů, účetní závěrky aj.

Po ukončení zdaňovacího období jsou doklady podrobeny archivaci a předány jednatelem společnosti k uložení v sídle společnosti.

5. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo vysvětlit, vymezit a charakterizovat podstatu problematiky vnitropodnikových účetních směrnic, kdy v první části práce byly vyjmenovány prameny, ze kterých vyplývá nutnost utváření vnitropodnikových směrnic, a to jak pro účetní jednotky vedoucí podvojně účetnictví, tak i pro podnikatele vedoucí daňovou evidenci. V dalších podkapitolách byly rozebrány a popsány nejběžnější, respektive nejvyužívanější vnitropodnikové směrnice českých účetních jednotek a podnikatelů.

Následující kapitola byla věnována představení společnosti CLIMART, spol. s r. o. z hlediska jejího vzniku a volby předmětu podnikání, vedení společnosti, umístění poboček, počtu zaměstnanců, dosaženým úspěchům a získaným certifikátům. Rovněž bylo zmíněno, že společnost vede podvojně účetnictví a na základě podmínek stanovených Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví má povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem.

V části čtvrté se již práce hlouběji orientuje na vnitropodnikové směrnice ve vybrané společnosti, kdy na základě konzultace s externí účetní a rovněž daňovou poradkyní pro tuto společnost, která svou funkci vykonává na základě plné moci, bylo rozhodnuto, že současné směrnice jsou zastaralé a je nutné provést jejich aktualizaci, a to jak z pohledu změn v daňových předpisech, tak i z údajů týkajících se konkrétní účetní jednotky i samotných údajů o daňové poradkyni-účetní. Dále bylo navrženo a vypracováno šest nových směrnic, které jsou zásadní pro zprůhlednění účetnictví, a to jak při kontrole auditora, tak i při práci pomocných asistentek na pobočkách v Ostravě a Praze. Asistentky zasílají do úctárny daňové doklady včetně vyhotovených pokladních dokladů za tyto pobočky, kdy je vhodné, aby obě asistentky vyhotovovaly pokladní doklady stejným způsobem, aby tak nedocházelo k odlišnostem, jak z pohledu formálního, tak i věcného. Nově vytvořené směrnice upravují tyto problematiky: Oceňování majetku a závazků; Stanovení zásad pro tvorbu a použití opravných položek; Stanovení zásad pro časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky; Pracovní cesty, cestovní výdaje; Harmonogram účetní uzávěrky a závěrky; Úschova účetních záznamů, archivace dokladů. U všech vnitropodnikových směrnic, čili těch současných – upravených i nově vytvořených, byla vyhotovena jednotná forma titulní strany, ze které je jasné, jakou problematiku daná směrnice řeší, jaké ji bylo přiděleno identifikační číslo, datum platnosti, ze které je zřejmé i datum poslední aktualizace, dále osobu odpovědnou za vydání směrnice a v neposlední řadě také údaje o účetní jednotce.

Všechny směrnice byly sestaveny tak, aby nebyly pouhým popisem a odkazem na jednotlivé odstavce pramenů, upravujících dané problematiky, ale snahou bylo poukázat

i na konkrétní případy, které se týkají společnosti CLIMART, spol. s r. o., proto byly všechny směrnice rozděleny na dvě části – část obecnou a část vnitropodnikovou.

Směrnice byly sestaveny a vydány s platností od 1. ledna 2015, jelikož je v nich čerpáno z předpisů platných od tohoto data, avšak z důvodu přechodu účetní jednotky dne 14. listopadu 2014 ze zdaňovacího období kalendářního roku na zdaňovací období hospodářského roku, bude k nim přihlíženo od 1. dubna 2015, kdy začíná nové zdaňovací období, a to proto, aby měly osoby povinné k dodržování a řízení se těmito směrnicemi čas k jejich nastudování. Avšak výše uvedené nic nemění na povinnosti přihlížet k aktuální právní legislativě, respektive sazbám cestovních náhrad či zásadě tvorby daňových opravných položek, které jsou stanoveny pro příslušný rok a musí být zohledněny již ve zdaňovacím období 2014, které končí k 31. březnu 2015.

Seznam použité literatury

Odborné knihy:

- [1] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [2] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 269 s. ISBN 978-80-7263-604-4.
- [3] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 440 s. ISBN 978-80-7263-824-6.
- [4] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5.
- [5] SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7257-436-9.
- [6] SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. Brno: Computer Press, 2006. 179 s. ISBN 80-251-0924-0.
- [7] SLADKÁ, Ludmila. *Dlouhodobý majetek, účetní a daňové odpisy*. Praha, 2008. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra finančního účetnictví a auditingu.

Elektronické dokumenty a ostatní:

- [8] DANĚ, ÚČETNICTVÍ, PRÁVO, PRÁCE A MZDY PRO PROFESIONÁLY. *Jiný dlouhodobý nehmotný majetek*. [online]. [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/019-jiny-dlouhodoby-nehmotny-majetek-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EugQrRPOU40wg9-HysL4Qxv8WmJiencKBA/>.

- [9] VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Úplný výpis z obchodního rejstříku - CLIMART, spol. s r. o.* [online]. [cit. 2014-10-29]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=258416&typ=UPLNY>.
- [10] CLIMART, spol. s r. o. *Základní informace.* [online]. [cit. 2014-10-29]. Dostupné z: <http://www.climart.cz/cz/>.
- [11] ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.* [online]. [cit. 2014-12-27]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>.
- [12] CQS-SDRUŽENÍ PRO CERTIFIKACI SYSTÉMŮ JAKOSTI. *Norma ISO 9001:2009.* [online]. [cit. 2015-01-14]. Dostupné z: <http://www.cqs.cz/Normy/CSN-EN-ISO-90012009-Management-kvality.html>.
- [13] CQS-SDRUŽENÍ PRO CERTIFIKACI SYSTÉMŮ JAKOSTI. *Norma ISO 14001:2005.* [online]. [cit. 2015-01-14]. Dostupné z: <http://www.cqs.cz/Normy/CSN-EN-ISO-140012005-Environmentalni-management.html>.
- [14] CQS-SDRUŽENÍ PRO CERTIFIKACI SYSTÉMŮ JAKOSTI. *Norma OHSAS 18001:2008.* [online]. [cit. 2015-01-14]. Dostupné z: <http://www.cqs.cz/Normy/CSN-OHSAS-180012008-Management-bezpecnosti-a-ochrany-zdravi-pri-praci.html>.
- [15] LÍBAL, Tomáš. Jak na zákonné opravné položky k pohledávkám podle ZoR § 8a. *Účetnictví.* 2015, roč. 53, č. 2, s. 10-15. ISSN 0139-5661.

Použité zákony:

- [16] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

- [17] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- [18] Zákon č. 235/2002 Sb., o dani z přidané hodnoty

- [19] Zákon č. 262/2002 Sb., zákoník práce

- [20] Zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník

- [21] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

- [22] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

- [23] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví

Seznam zkratek

atd.	a tak dále
EU	Evropská unie
ČÚS	české účetní standardy
FO	fyzická osoba
např.	například
odst.	odstavec
PHM	pohonné hmoty
PO	právnícká osoba
ÚJ	účetní jednotka/jednotky
VR	veřejný rejstřík
ŽZ	živnostenský zákon

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. 5. 2015



Renáta Alešová

Seznam příloh

Příloha č. 1 - Podpisové záznamy osob jednajících jménem firmy – před úpravou

Příloha č. 2 - Vzor účtového rozvrhu pro podnikatele 2014

Příloha č. 3 - Podpisové záznamy osob jednajících jménem společnosti – po úpravě